



Paula Sofia Amarante da Silva **As ferramentas de Controlo de Gestão e a utilização do *Tableau de Bord* pelas Empresas Portuguesas**



**Paula Sofia Amarante
da Silva**

**As ferramentas de Controlo de Gestão e a
utilização do *Tableau de Bord* pelas Empresas
Portuguesas**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para
cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de
Mestre em Contabilidade – Ramo Auditoria, realizada sob a
orientação científica do Professor Doutor João Francisco Carvalho
de Sousa do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da
Universidade de Aveiro.

Dedicatória

Dedico este trabalho aos meus pais, companheiro, amigos e restante família, pelo apoio incansável ao longo deste último ano.

O júri

Presidente

Professora Doutora Cecília Margarita Rendeiro do Carmo
Professora Adjunta, Universidade de Aveiro

Vogal – Arguente Principal

Doutor Fernando José Peixinho Araújo Rodrigues
Professor Adjunto, Instituto Politécnico de Bragança

Vogal – Orientador

Prof. Doutor João Francisco Carvalho de Sousa
Professor Adjunto, Universidade de Aveiro

Agradecimentos

O meu primeiro agradecimento vai para o Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro e toda a sua equipa, que me acolheu durante estes dois anos (anos lectivos 2016- 2017 e 2017- 2018), tornando-me numa profissional mais completa, graças à qualidade das matérias lecionadas.

Não poderia deixar de agradecer à Dr^a Maria do Céu, sempre disponível nas solicitações colocadas. Um grande obrigado pela paciência, pelas horas tardias que passamos juntas a rever a informação e por compreender os meus horários.

Ao meu orientador, Prof. Doutor João Francisco Carvalho de Sousa, por todo o acompanhamento prestado, pelo tempo despendido, por toda a ajuda que me deu na conclusão desta etapa.

Não poderia finalizar, sem agradecer à minha família, que esteve sempre presente, com uma mensagem de carinho, força, paciência, sempre com palavras de incentivo ao longo deste ano, principalmente nos momentos em que não foi tão fácil, continuar. Só tenho a agradecer a compreensão por tantos fins de semana ausente.

Palavras-chave

Controlo de Gestão, *Tableau de Bord*, *Dashboards*, *Balanced Scorecard*, *Controller*.

Resumo

A estratégia das empresas tem enfrentado várias mutações ao longo dos últimos anos, muito devido à inovação tecnológica a que temos assistido. Entendemos que os decisores necessitam de obter informação consistente e rápida para a tomada de decisão, incorporando o uso de tecnologias de informação que pepossibilitem às empresas obter vantagens competitivas. Cabe aos gestores desenhar modelos de informação que permitam obter informação para análise e assim executar o controlo de gestão de forma mais eficaz.

De forma a que a tomada de decisão seja o mais adequada possível, existem no mercado ferramentas de análise estratégicas que permitem às empresas obter um sistema de apoio e monitorização dos dados, como o *Tableau de Bord* e o *Balanced Scorecard*.

O objetivo principal do estudo é apresentar estas duas ferramentas de análise e perceber através de um estudo a utilização do *Tableau de Bord* pelas Empresas Portuguesas.

Tendo em conta os objetivos e a natureza do estudo, optámos por recorrer à estatística descritiva, com recolha de dados através de inquérito por questionário.

Uma das principais conclusões que obtivemos foi o facto do *Tableau de Bord* ser considerado um instrumento de análise rápida, em tempo útil, ao passo que o *Balanced Scorecard*, promove as relações causa-efeito entre as diferentes perspetivas. Pudemos também constatar no estudo que a área onde as empresas inquiridas mais utilizam a ferramenta *Tableau de Bord* é nas áreas Comercial e de Recursos Humanos existindo fragilidades na implementação do TDB nas áreas de Inventários e Tesouraria / Financeira.

Keywords

Management Control, Tableau de Bord, Dashboard, Balanced Scorecard, Controller

Abstract

Companies' strategies have faced many changes over the years, in large, due to the technological innovation currently in progress. We believe decision makers need to obtain information at a constant and fast rhythm, in order to make decisions, incorporating the use of information technologies that allow companies to gain competitive advantages. It is the managers' job to build information models that get information for analysis, and with that, fulfill management control in an effective way.

In order to assure a proper decision making process, the market has strategic analysis tools, such as Tableau de Bord and Balanced Scorecard, that allow companies to have a support and data monitorization system.

This study's main objective is to present both these analysis tools and understand how Tableau de Bord is used by Portuguese companies.

Taking into account the objectives and nature of this study, it was opted for the use of descriptive statistic, with data gathering through questionnaires.

One of the main conclusions reached was that Tableau de Bord is considered a quick analysis tool, whereas Balanced Scorecard promotes the cause-effect relation between different perspectives. It was also able to see, through this study, that the area where companies use Tableau de Bord the most is Commercial and Human Resources, and there are fragilities when it comes to implementing TBD in the Inventory and Treasury / Finances areas.

Índice

ÍNDICE DE FIGURAS.....	iii
ÍNDICE DE TABELAS.....	iii
ÍNDICE DE GRÁFICOS.....	iii
ÍNDICE DE QUADROS.....	iii
ÍNDICE DE ABREVIATURAS	iv
INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO	3
1.1 Importância do Controlo de Gestão	3
1.1.1 Controlo de Gestão – Análise geral	3
1.1.2 Uma perspetiva histórica do Controlo de Gestão.....	5
1.1.3 Funções do Controlo de Gestão	6
1.1.4 Controlo de Gestão - Incerteza e Risco	11
1.1.5 Evolução dos ERP's e sua aplicação em Contabilidade e Controlo de Gestão.....	12
1.2 Ferramentas de Controlo de Gestão.....	14
1.2.1 TDB - <i>Tableau de Bord</i>	14
1.2.1.1 O aparecimento do TDB.....	15
1.2.1.2 Caracterização do TDB	16
1.2.1.3 Utilização de um TDB.....	17
1.2.1.4 Formalização de um TDB	18
1.2.1.5 Análise crítica na conceção de um TDB	20
1.2.2 BSC - <i>Balanced Scorecard</i>	21
1.2.2.1 O papel do BSC como sistema de gestão estratégica	22
1.2.2.2 Implementação do BSC - Benefícios e constrangimentos	26
1.2.3 Análise comparativa do TDB e do BSC	27
CAPÍTULO II- REVISÃO DA LITERATURA	31
2.1 Ferramentas de análise: o <i>Tableau de Bord</i> e o <i>Balanced Scorecard</i>	31
2.2 O <i>Tableau de Bord</i> – Revisão da Literatura.....	33
2.3 O <i>Balanced Scorecard</i> – Revisão da Literatura	35
CAPÍTULO III – METODOLOGIA.....	39
3.1 Enquadramento e questões de investigação	39
3.2 Amostra, recolha e tratamento de dados	41

3.2.1 Natureza do estudo.....	41
3.2.2 Objetivos.....	42
3.2.3 Metodologia	42
3.2.4 Escolha da População e Amostra	43
3.2.5. Recolha de dados, Procedimentos e Metodologias.....	44
CAPÍTULO IV – ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS	45
4.1 Apresentação e análise dos resultados	45
4.1.1 Caracterização das Amostra.....	45
4.1.2. Estudo da informação contabilística e do TDB.....	52
4.1.2.1 Importância dada à Contabilidade de Gestão	53
4.1.2.2 <i>Controller</i> de gestão	53
4.1.3 O TDB nas empresas Portuguesas.....	56
4.1.3.1 Conhecimento sobre a ferramenta TDB	57
4.2. Discussão dos resultados.....	63
CAPÍTULO V – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	67
5.1 Conclusões	67
5.2 Limitações ao estudo.....	68
5.3 Sugestões para investigações futuras	68
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	71
Anexo 1 – Lista das empresas Portuguesas contactadas	76
Anexo 2 – Questionário	81

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Processo de Controlo de Gestão	8
Figura 2. Ferramentas de Controlo de Gestão	9
Figura 3. As quatro perspetivas do BSC	23

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 Cargo/Função na Empresa	46
Tabela 2 Habilitações Literárias	47
Tabela 3. Existência de <i>Controller</i>	54
Tabela 4. Empresas com ferramentas de gestão	55
Tabela 5. Conhecimento do TDB	57
Tabela 6. Empresas que trabalham com TBD	57

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 Idade dos Inquiridos	48
Gráfico 2 Distribuição das empresas por setor	49
Gráfico 3 Início de atividade	50
Gráfico 4 Número Médio de Colaboradores em 2017	51
Gráfico 5 Volume anual de negócios em 2017	52
Gráfico 6 Importância dada pela empresa à Contabilidade de Gestão	53
Gráfico 7 Possibilidade de vir a ter <i>Controller</i> na empresa	54
Gráfico 8 Ferramentas de apoio à gestão	55
Gráfico 9 Método de Contabilidade de Gestão utilizado	56
Gráfico 10 Possibilidade de vir a trabalhar com o TDB	58
Gráfico 11 Utilidade do TDB	58
Gráfico 12 Classificação do TDB	59
Gráfico 13 Áreas em que as empresas aplicam o TDB	60
Gráfico 14 Áreas onde se sentiu mais dificuldade de implementar	61
Gráfico 15 Utilizadores com conhecimentos sobre o manuseamento do TDB	62
Gráfico 16 Utilizadores que consideram que o TDB irá trazer benefícios para a empresa	62
Gráfico 17 Intenção de mudar para o BSC	63

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1- Características do TDB e do BSC	32
---	----

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CG	Controlo de Gestão
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i>
SIG	Sistemas de Informação de Gestão
TDB	<i>Tableau de Bord</i>
TI	Tecnologias de Informação

INTRODUÇÃO

Vivemos numa era da competição, onde a concorrência é feroz entre as empresas, o que torna o grau de exigência cada vez maior. Assim, cabe às empresas delinearem uma estratégia, que permita alcançar os objetivos, assim como tornar possível a implementação de medidas corretivas no curto prazo, para não serem ultrapassadas pelo comércio.

Cabe aos gestores, através do Controlo de Gestão delinear estratégias eficazes que permitam atingir as metas que as empresas pretendem alcançar. Como tal, os mercados têm vindo a desenvolver diversas ferramentas de análise estratégica para apoio ao trabalho da gestão. Mas serão estas por si só suficientes para garantir a sobrevivência das empresas? Ou serão as ferramentas de análise apenas complementos ao trabalho da gestão?

De forma a perceber a envolvimento do controlo de gestão e das ferramentas de apoio para a análise estratégica, iremos abordar duas das ferramentas mais utilizadas o *Tableau de Bord* e o *Balanced Scorecard*.

O *Tableau de Bord* emergiu no início do século XX, sendo apontado como uma ferramenta de análise que permite uma visualização rápida e global das suas operações. Já o *Balanced Scorecard*, surgiu face às ineficiências apontadas aos sistemas tradicionais permitindo aos gestores olhar para as empresas segundo quatro perspetivas, a financeira, a dos clientes, a dos processos internos, e a de aprendizagem e desenvolvimento.

No estudo será utilizada uma abordagem qualitativa em que o instrumento de recolha de dados é o inquérito por questionário sendo prioritário e transversal perceber as questões relacionadas com a opinião sobre a implementação do *Tableau de Bord* e qual a preocupação da gestão com o Controlo de Gestão das organizações.

A metodologia será centrada na análise das respostas dos inquiridos aos questionários, sendo retiradas as conclusões que serão confrontadas com a revisão bibliográfica efetuada.

A organização deste trabalho resume-se da seguinte forma:

O primeiro capítulo relata o enquadramento teórico do tema dando um especial enfoque ao Controlo de Gestão, passando pelo papel dos ERP's no controlo de gestão e terminando com a abordagem ao tema TDB e BSC, terminando com uma comparação às duas ferramentas de análise.

Reservamos o segundo capítulo para realizar a abordagem da revisão da literatura, evidenciando vários estudos realizados ao TDB e ao BSC, assim como comparação entre as duas ferramentas.

No terceiro capítulo apresentamos a metodologia utilizada para a realização do estudo relatando o enquadramento e questões que pretendemos analisar, assim como as regras para a escolha da amostra, terminando com a recolha de dados, procedimentos e metodologias.

No quarto capítulo, apresentamos a análise e discussão dos dados recolhidos, para tal iniciamos o capítulo com a caracterização da amostra seleccionada, passando para a demonstração dos dados recolhidos face às questões fundamentadas. Reservamos a segunda parte deste capítulo para apresentar a discussão dos dados face à revisão da literatura.

Por último, concluímos deixando algumas sugestões para trabalhos futuros.

CAPITULO I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO

1.1 Importância do Controlo de Gestão

1.1.1 Controlo de Gestão – Análise geral

Vivemos na era da ciência e do desenvolvimento. Somos confrontados todos os dias com novas tecnologias, com enfoque nas mais variadas situações. Posto isto, claro está que aliado ao Controlo de Gestão das empresas teremos muita inovação informática a apoiar neste sentido.

Segundo Costa e Alves (2014) todos os procedimentos que tomamos na nossa vida necessitam de informação, que é vital na tomada de decisão. Assim, estar munido de instrumentos de construção sólida, torna-se importante na tomada de decisões com sucesso.

Ainda segundo Costa e Alves (2014) a contabilidade é uma ferramenta de gestão necessitando os gestores dos *outputs* dos sistemas contabilísticos na governação das suas empresas. Os autores finalizam, indicando que no âmbito de uma gestão moderna, as empresas deverão ter premência de sistemas de informação sofisticados e capazes de dar resposta às necessidades.

Interessa nesta fase esclarecer o que traduz a palavra controlo, para compreendermos melhor o porquê de a empregar juntamente com a gestão. O controlo pode estar associado a dois significados, o de vigilância e o de domínio.

Neste contexto, o controlo aliado à vigilância “significa verificar que as coisas se desenrolam de acordo com o que se deseja (Dupuy & Roland, 1999, p. 18)”. Já o domínio está aliado ao poder e aqui os mesmos autores indicam que “controlar, é então dominar o que, implicitamente, supõe previamente – ou melhor, ao mesmo tempo – vigiar.” (p.18). Posto isto, finalizam indicando a sua perspetiva de controlo de gestão definido como: “o conjunto dos processos de recolha e de utilização de informações tendo por fim vigiar e dominar a evolução da organização a todos os níveis” (p.19).

Para outros autores, o Controlo de Gestão é definido como: “esforço permanente realizado pelos principais responsáveis da empresa para atingir os objetivos fixados” (Jordan, Neves, & Rodrigues, 2011, p. 19).

Perante tais definições, fica claro perceber que cabe a “alguém” a “vigilância”, ou seja, o controlo dos processos dentro de uma empresa. Nesta fase entra o papel do controlador de gestão ou *Controller*.

O “*controller*” ou controlador de gestão é o maior animador de todo o processo de otimização de recursos com vista à prossecução dos objetivos estratégicos da empresa. O controlador de gestão estabelece etapas, distribui papéis, deteta incoerências, aponta-as aos interessados, servindo de árbitro nas disputas interdepartamentais. (Caiado, 2015, p.657)

Ainda Caiado (2015) completa dizendo que o controlador de gestão representa vários papéis, fazendo a analogia ao “uso de vários chapéus”. No entanto, Jordan et al., (2011) vieram afirmar que o controlador de gestão tem a função de apoiar nas decisões do gestor, mas terá também a responsabilidade de o ajudar a elaborar planos e orçamentos.

A importância em detalhar os conceitos abordados anteriormente prende-se com uma melhor perceção do conteúdo que irá ser analisado.

Todos os dias, temos que tomar decisões que influenciam o estilo de vida, escolhas essas que podem acarretar consequências para nós e para quem nos rodeia. É assim na nossa vida pessoal, e não poderia ser diferente numa organização económica / empresa. No entanto, dentro de uma empresa, os responsáveis por certo tipo de iniciativas / escolhas, influenciam o rumo de todos os que estão ligados à organização.

Aliados ao Controlo de Gestão estará a incerteza na tomada de decisão praticada pelo *controller*, gestor e/ou decisor. Cabe assim às empresas munirem-se de ferramentas informáticas, altamente sofisticadas, para ajudar no sucesso da empresa, sem esquecer claro, a contratação de conhecimento técnico.

Cabe aos gestores, técnicos e controladores, utilizarem os meios informáticos de análise que têm ao alcance, para aprofundar relações com os seus funcionários, entender e explicar a sensibilidade dos gastos dentro de uma empresa, assim como criar medidas criativas e inovadoras, que inspirem os seus colaboradores a seguir planos de ação previamente delineados.

1.1.2 Uma perspetiva histórica do Controlo de Gestão

O Controlo de Gestão tem sofrido ao longo dos anos uma evolução significativa, sendo que o tema remonta ao início do século XX, existindo evidências de que as práticas de Controlo de Gestão foram utilizadas há vários séculos. O tema teve visibilidade nos trabalhos de Taylor em 1906 e de Fayol em 1916 e ambos contribuíram de forma significativa para a melhoria da gestão das empresas.

Taylor (1906) iniciou a sua atividade profissional como operador fabril, e chegou a engenheiro. Pela sua experiência em produção, conseguiu observar os processos, realizando o seu estudo sobre o modelo de administração. Foram apontados por Taylor (1906) cinco princípios para melhorar a administração de uma organização, sendo eles, o planeamento, o controlo, a seleção, a execução e a singularização de funções.

Fayol (1916) chegou a ser intitulado de pai da gestão, pioneiro no contributo para o grande conhecimento administrativo moderno. Graças a Fayol (1916), a gestão administrativa passou a ser encarada como disciplina e profissão. Outra grande contribuição foi a identificação de quatro funções importantes, o planeamento, a organização, a coordenação e o controlo.

Ao longo dos tempos o Controlo de Gestão sofreu uma grande evolução, visível e descrita em três momentos:

- No primeiro momento, podemos dizer que os gestores concentram o seu esforço em atingir os objetivos a que se propõem;
- No segundo momento, verificamos que aliado ao Controlo de Gestão, estão os instrumentos que ajudam na tomada de decisão e que assentam no

pressuposto de assertividade para os decisores, caminhando assim para resultados positivos para os gestores;

- No terceiro momento, e aliado aos atrás descritos, temos o conceito de tomada de decisão em tempo útil, favorecendo a delegação de responsabilidade e a responsabilização.

De uma forma global Pillot (1992) afirma que:

O controlo deve ser exercido a título preventivo sobre os objetivos anunciados e o acordo prévio sobre as intenções expressas condiciona a concessão da liberdade decisória, a qual tem a vantagem de:

- Motivar os operacionais,
- Aligeirar a carga da direção geral,
- Diminuir o tempo de resposta da empresa. (p. 58)

Já para Jordan et al. (2011):

O Controlo de Gestão é um conjunto de instrumentos que motivam os responsáveis descentralizados a atingirem os objetivos estratégicos da empresa, privilegiando a ação e a tomada de decisão em tempo útil e favorecendo a delegação de autoridade e responsabilização. (p. 21)

1.1.3 Funções do Controlo de Gestão

É muito importante numa empresa a implementação de um sistema de Controlo de Gestão que responda às questões em cada ciclo económico, não sendo a implementação de um sistema adequado fácil de instaurar. É necessário compreender a envolvimento da organização para traçar o caminho a seguir, o que requer experiência e uma luta constante para otimizar processos, assim como o envolvimento dos recursos humanos e dos recursos financeiros.

José Mourinho, em entrevista ao Semanário Expresso (27.11.2004) refere:

“Pagam-me para ganhar. É o resultado que esperam de mim, conseguir resultados. Quando não os conseguir, sou despedido. O futebol é isto. Cada um, à sua dimensão, é pago para ter sucesso. Treino para uma equipa pequena, pagam-me para não descer de divisão; treino uma equipa grande, pagam-me para ser campeão ”.(as cited in Cruz, 2005, p. 22)

O mesmo autor remata ainda indicando que as empresas têm que ser encaradas como “máquinas de guerra”, possuindo a capacidade de centrar e sintonizar os seus recursos no essencial para atingir o sucesso.

Jordan et al., (2011) questiona se as empresas que estão dotadas de ferramentas como *Tableaux de Bord* estão inteiramente preparadas para controlar a gestão.

Por outro lado Ferreira (1993) remata indicando que por mais, que as técnicas ligadas à gestão sejam especializadas, não podemos esquecer que no centro está o homem, ou seja, o homem gestor.

Apenas fará sentido partir para uma implementação de Controlo de Gestão se a empresa tiver um caminho bem definido na estratégia que pretende implementar, com gestores e *controllers*, munidos de *know-how* e aliados por objetivos comuns.

Através de Jordan et al., (2011, pp. 21–22) é-nos indicada a importância do Controlo de Gestão e a eficácia de um bom sistema de implementação através dos seguintes princípios:

1º Princípio: Os objetivos da empresa são de natureza diversa, pelo que os instrumentos de controlo de gestão não se referem apenas à dimensão financeira.

2º Princípio: A descentralização das decisões e a delegação da autoridade e a responsabilização são condições de exercício do Controlo de Gestão.

3º Princípio: O Controlo de Gestão organiza a convergência dos interesses entre cada divisão ou setor e a empresa no seu todo (alinhamento com a estratégia).

4º Princípio: Os instrumentos de Controlo de Gestão são concebidos com vista à ação e não apenas à documentação ou à burocracia.

5º Princípio: O horizonte do Controlo de Gestão é fundamentalmente o futuro e não apenas o passado.

6º Princípio: O Controlo de Gestão atua muito mais sobre os homens do que sobre os números (tem natureza fundamentalmente comportamental).

7º Princípio: O sistema de sanções e recompensas faz parte integrante do Controlo de Gestão, conduzindo a um sistema de incentivos.

8º Princípio: Os atores de primeira linha no Controlo de Gestão são muito mais os responsáveis operacionais do que os controlares de gestão.

Todas as áreas de uma empresa são monitorizadas pelo Controlo de Gestão, ou seja, pelos gestores e /ou controladores com preocupações gerais pela empresa e preocupações não tão gerais e mais focadas numa determinada área dentro da empresa, ou seja, podem existir diferentes interesses dentro de uma organização e é necessário perceber como corrigir tais interesses díspares, caminhando assim para os interesses gerais da organização.

Figura 1. Processo de Controlo de Gestão



Fonte: Adaptado de Jordan et al., (2011, p. 27)

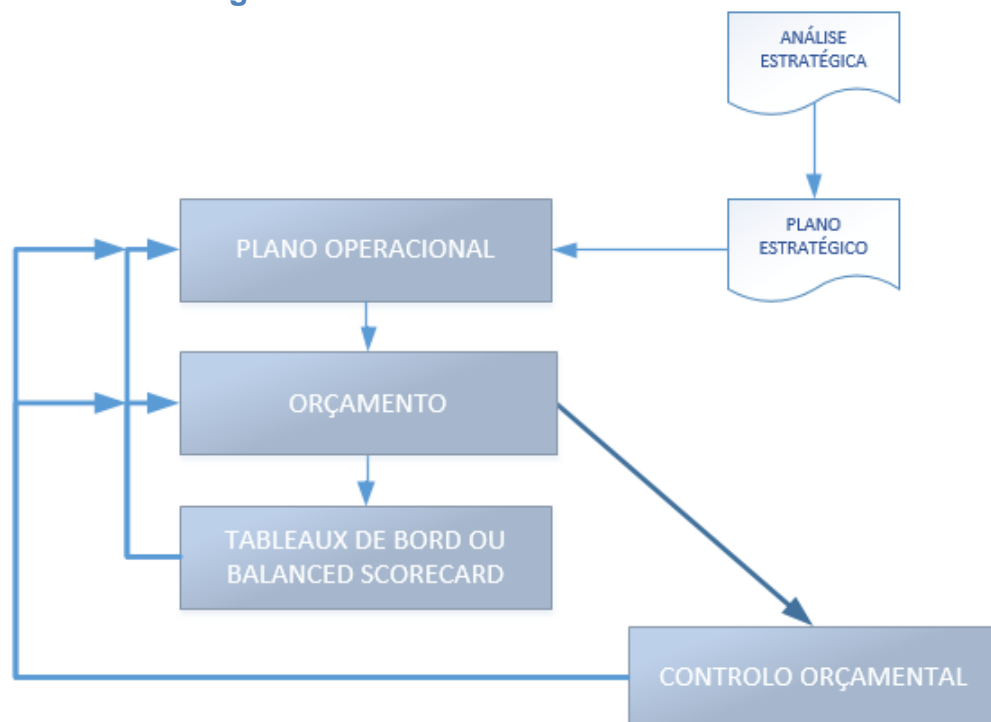
Segundo Jordan et al. (2011, pp. 26–27)

os gestores de todos os níveis tomam decisões cuja eficiência resulta em realizações em termos de resultados, de quota de mercado, de inovação, etc., muitos dos quais correspondentes aos objetivos da empresa.

É razoável e desejável que as suas ações, e decisões estejam enquadradas num processo rigoroso e sistemático que leve os gestores a avaliar os resultados, a compará-los com as previsões e a identificar as causas dos desvios para atuar com justeza.

Aliado ao controlo de gestão existem instrumentos de pilotagem que ajudam os gestores a fixar objetivos, planear e acompanhar resultados. Para perceber em que consiste um instrumento de pilotagem podemos guiar-nos pela figura abaixo, constituída pelo plano operacional, orçamento, controlo orçamental e TBD.

Figura 2. Ferramentas de Controlo de Gestão



Fonte: Adaptado de Jordan et al., (2011, p. 33)

Segundo Jordan et al. (2011) a análise estratégica contempla o diagnóstico do ambiente, da indústria, da concorrência, dos clientes, dos fornecedores, das ameaças a novas entradas, produtos substituídos, dos elementos da cadeia de valor, ou seja, dos fatores de sucesso e das forças e fraquezas da organização. Tais fatores irão contribuir para que a Direção Geral trace objetivos e estratégias e promova a formalização de um plano estratégico.

Sobre o plano estratégico, Jordan et al. (2011) indicam que se trata de precisar as políticas de comercialização, de investimento, e de gestão da produção, de organização e gestão dos recursos humanos e de gestão financeira. Geralmente as empresas estabelecem planos operacionais a três anos.

Sobre o orçamento, os mesmos autores indicam que a fase de orçamentação se inicia pela fixação dos objetivos de curto prazo, concluindo com a indicação de que tanto o plano operacional como o orçamento são dois instrumentos previsionais de pilotagem, que necessitam de instrumentos de acompanhamento dos resultados como o TBD ou BSC.

Existem também os instrumentos de orientação do comportamento, que segundo Jordan et al. (2011) responde precisamente às necessidades geradas pela existência de numerosos gestores descentralizados.

Paralelamente, em cada passo do processo, assistimos ao instrumento de diálogo, em que, o controlador deve incentivar o diálogo mútuo e natural entre os gestores da pirâmide organizacional. Em cada passo do processo de controlo de gestão, o diálogo tem de se desenvolver entre gestores do topo e os gestores operacionais.

Posto isto, podemos dizer que os gestores devem ser capazes de acompanhar e compreender todos os circuitos instituídos numa organização, concluindo com o afirmado por Daniels (1994) “os gestores com aptidão para compreender tanto a orientação da empresa como as potencialidades tecnológicas têm muito valor” (p. 210).

1.1.4 Controlo de Gestão - Incerteza e Risco

A incerteza é algo que nos acompanha no quotidiano. Para Caiado (2015) “a incerteza aplicada à tomada de decisão define-se como a possibilidade de um resultado futuro ser diferente do resultado esperado” (p. 637). O mesmo autor, por considerar que a incerteza é pouco cómoda, afirma que existe sempre uma dose de risco aliada à tomada de decisão. No entanto, (Caiado, 2015), ressalva que o risco pode assumir várias formas, detalhando-as em cinco tipos:

- ✓ Risco de negócio – relacionado com as atividades correntes e com a tomada de decisão em investimentos em ativos fixos, uma vez que o imobilizado implica custos acrescidos;
- ✓ Risco de investimento – relacionado com o risco dos projetos de investimento terem rendimentos voláteis. Relacionado com este risco, está a possibilidade das previsões das receitas ou proveitos, não terem sido bem calculadas;
- ✓ Risco da carteira de portefólio – relacionado com o risco dos investimentos, trata-se de um risco específico e de fácil identificação;
- ✓ Risco de catástrofe – não depende do controlo de gestão da organização, poderá ser um terramoto, como uma alteração na legislação;
- ✓ Risco de financiamento - resulta da estrutura financeira da empresa e da capacidade para cumprir obrigações e pagamentos.

Gerir pessoas pode ser encarado como um dos mais difíceis desafios dentro de uma organização e segundo Jordan et al., (2011) “O controlo de gestão nem sempre é visto com bons olhos pelos gestores” (p.13). Segundo os mesmos autores, ao controlo de gestão é ainda dada a conotação de “policiamento” e “burocratização” criando assim barreiras à sua implementação.

1.1.5 Evolução dos ERP's e sua aplicação em Contabilidade e Controlo de Gestão

Os sistemas *Enterprise Resource Planning* (ERP's) tem merecido nos últimos anos especial atenção não só na área de aplicações e desenvolvimento, como também pelo público-alvo, que procuram cada vez mais um sistema com módulos integrados pelos diferentes processos realizados nas organizações.

Já para Ribeiro e Oliveira (2009, p. 336), os ERP's são:

Packages de software que visam integrar dados e processos organizacionais, podendo suportar atividades tao distintas como a produção e logística, comercial e marketing, projetos, qualidade e manutenção, recursos humanos, finanças e contabilidade. Apresentam uma constituição modular, em que cada módulo efetua um conjunto de processos e se relaciona com os restantes de uma forma integrada e em tempo real.

Os ERP's são facilmente adaptáveis às necessidades do cliente, uma vez que oferecem um vasto leque de parametrizações, permitindo chegar com facilidade aos objetivos das empresas.

Para além da facilidade em parametrizar um ERP à medida do cliente, existe também a possibilidade de o interligar com outros sistemas de informação e assim poder integrar a informação vinda de diferentes *softwares*.

Nos últimos anos assistimos a um volume enorme de desenvolvimento ligado às áreas de gestão de uma empresa e apoio para esse sentido, veja-se o *Business Intelligence, Data Warehouses, Strategic Enterprise Management*.

Mas qual o impacto dos ERP's nas empresas? Será visível no dia-a-dia, que a nível operacional facilitam o trabalho dos utilizadores, uma vez a informação está concentrada e é de fácil acesso, sendo mais fiável para quem a analisa, possibilitando decisões em tempo útil e com maior assertividade, a nível de armazenamento. Hoje em dia também verificamos que os custos podem ser

minimizados, uma vez que não é necessário adquirir um servidor para instalar o ERP, visto que existem soluções *web* que funcionam em *cloud*, o que reduz o risco de perder a informação em caso de catástrofe natural.

Podemos perceber facilmente que o impacto dos ERP's na contabilidade e controlo de gestão é elevado e as vantagens são imensas, uma vez que facilita o processo de análise da informação e retira trabalho rotineiro. No entanto, uma grande preocupação é evidenciada pelas pessoas que fazem o trabalho regular, dada a eventual extinção do seu posto de trabalho.

Segundo Ribeiro e Oliveira (2009, pp. 346-347)

uma conclusão típica é que os ERP's vão reduzir as necessidades de pessoal nas áreas da contabilidade, nomeadamente nas atividades de recolha e processamento de informação, mas que ao mesmo tempo vão colocar novas exigências e abrir novas oportunidades aos profissionais de contabilidade.

Sem esquecer o nosso tema central, porquê falar de ERP's se queremos falar sobre o TDB? Como obter dados reais, ou seja, como construir um painel de dados se não temos onde os ir buscar? Pois bem, os ERP's são a base da nossa informação, concentram todos os dados sobre os diferentes módulos nucleares a uma organização (vendas, compras, inventário, contabilidade, tesouraria). É com base neste volume de dados que iremos construir um painel de análise de dados, na ótica financeira e não financeira.

De uma forma resumida, cada organização deve estabelecer a sua estratégia de análise de custos, sendo que habitualmente, optam por sistemas tradicionais, que nem sempre traduzem a melhor forma de contabilizar o custo do produto.

Kaplan (1990) apresenta as seguintes justificações para o facto dos sistemas tradicionais se terem tornado pouco úteis para as organizações:

- (1) O custo dos produtos não é calculado de forma correta, o que pode originar decisões erradas;
- (2) A informação não é obtida em tempo útil para a tomada de decisão;
- (3) A informação obtida não é, normalmente, a mais

adequada em termos de controlo; (4) Os sistemas estão orientados para a apresentação de resultados financeiros e não de gestão. (as cited in Major & Vieira, 2009, p. 248)

Mas então colocamos a seguinte questão? A informação analisada e verificada no *TBD* será a mais correta? As conclusões dos gestores são as mais acertadas, visto que a preparação da contabilidade de gestão poderá não estar a cumprir os seus objetivos?

Segundo Daniels (1994), para arquitetar um sistema de tecnologias de informação é necessário requerer a comunicação entre as pessoas que conhecem o negócio e aquelas que compreendem as tecnologias de informação, só assim se poderá alcançar uma vantagem competitiva no mercado.

A forma de chegar à finalidade pretendida, ou seja, conseguir um sistema integrado de análise que leve os gestores a cumprir com os seus objetivos, passará por trazer para dentro da organização consultores chave na implementação do sistema que idealizaram e com a ajuda dos tais consultores modelarem o seu sistema integrado. Segundo Daniels (1994), os consultores irão identificar as orientações e estratégias da empresa, desenhando plataformas informáticas que serão uma peça chave na empresa promovendo uma importante mudança empresarial.

Em suma, os gestores, controladores, decisores, para serem eficazes, necessitam de ferramentas de análise. Só assim conseguirão melhorar a sua eficácia, e para monitorizarem o processo de organização de forma correta, devem compreender os processos envolvidos e munirem-se de tecnologia, para alcançarem o sucesso empresarial.

1.2 Ferramentas de Controlo de Gestão

1.2.1 TDB - *Tableau de Bord*

Como foi referido anteriormente, é importante que gestores tenham uma visão global sobre como decorrem as atividades da organização que gerem, através do

uso de ferramentas de apoio e acompanhamento da performance das atividades organizacionais. Analisemos o TDB:

1.2.1.1 O aparecimento do TDB

Oriundo de França o TDB surgiu nos inícios do século XX, tendo sofrido várias alterações até aos dias de hoje. Esta ferramenta surgiu face a inadequações nos sistemas contabilísticos que dificultaram a tomada de decisões pertinentes (Quesado, Guzmán & Rodrigues 2012).

Epstein e Manzoni (1998) comparam o TDB a um painel de controlo idêntico ao dos pilotos de avião, onde se consegue observar a velocidade do voo, as milhas percorridas, o combustível consumido, ou seja, no fundo comparam esta ferramenta de análise, a um quadro de visualização de dados.

Ao longo dos anos tem sofrido várias alterações e inovações, passando na segunda metade do século XX, a incluir dados orçamentais e a desagregação por centros de custo.

Mas é a partir dos anos 90 que as empresas passam a sentir efeitos da competitividade, muito devido à globalização da economia, aumentando assim a pressão no mercado e obrigando as empresas a arranjar soluções mais eficazes.

Segundo Sousa e Rodrigues (2002):

A tomada de decisões, tendo por base os dados históricos dos sistemas de informação contabilísticos tradicionais, deixou de ser adequada perante os novos desafios que as empresas têm de enfrentar no atual contexto de rápidas mudanças e de crescente incerteza. (p.19)

Ainda segundo Sousa e Rodrigues (2002), é nesta década que os indicadores financeiros deixam de ser suficientes para avaliar o desempenho das empresas, passando a considerar outros fatores que também poderão afetar o lucro. Torna-se assim necessário validar as perspetivas do cliente e da concorrência para tornar

possível fornecer sinais de alerta para as alterações que se vão sentindo no mercado, podendo reagir em tempo útil às mudanças.

Jordan et al. (2011) enumera várias características do TDB, como:

- Rapidez, devendo estar disponível em tempo útil;
- Conter dados históricos e previsionais, sendo que alguns poderão ser calculados por estimativa, da qual se tira maior vantagem caso os dados sejam aproximados, mas em tempo útil, do que reais, mas como uma distância temporal longínqua;
- Conter indicadores diversificados, ou seja, não financeiros para além dos meramente financeiros, permitindo assim uma análise global pelo gestor;
- Ser sintético, com possibilidade de desagregação, ou seja, os dados devem estar agrupados mas de fácil perceção, com possibilidade de efetuar *drill down*;
- Estar atualizado de forma permanente, para permitir a rápida tomada de decisão pelos gestores.

Em suma, são vários os autores que apontam o TDB como uma ferramenta para a gestão de topo, instrumento esse de “gestão e de ação muito sintético, rápido e frequente” (Jordan et al., 2011, p. 227). Permite analisar desvios, elaborar diagnósticos corretivos, no entanto para que os gestores possam tirar o melhor partido desta ferramenta terão que garantir o seu uso adequado, e assim assegurar a melhor eficácia no modelo de Controlo de Gestão implementado.

1.2.1.2 Caracterização do TDB

São vários os autores que definem o TDB. Para Caiado (2015) os gestores necessitam dispor de vários tipos de informação sintetizada de origem interna e externa para permitir localizar e caracterizar os responsabilizados. Jordan et al. (2011) rematam dizendo que há em quem defina o TDB como um “conjunto de dados sobre os resultados de um centro de responsabilidades, para a informação do gestor” (p. 229).

Ainda de acordo com Jordan et al., (2011) existem numerosas concepções de TDB mas, sobretudo, deve tratar-se de um instrumento de gestão e de ação muito sintético/resumido, rápido e frequente (se possível, permanente). Os TDB, basicamente, produzem informações de acompanhamento e controlo, ajudam na comunicação e no diálogo a todos os níveis, e cumprem a sua missão orientando o gestor na tomada de decisão.

Os TDB representam um conjunto de variadas informações estruturadas em forma de pirâmide, paralelo à hierarquia dos centros de responsabilidade. De uma forma geral Jordan et al. (2011) indicam que as características do TDB se sintetizam da seguinte forma:

- Visam medir a performance humana e dos departamentos, entre outros, seleccionando vários indicadores com múltiplas vertentes que podem ser de origem financeira e não financeira;
- Propiciam a comunicação e o diálogo;
- Ajudam a criar bases de comparação com as metas que traçaram;
- Procuram a responsabilização;
- Pretendem obter informação sintética.

1.2.1.3 Utilização de um TDB

De acordo com Jordan et al. (2011), o TDB é um sistema de informação que permite acompanhar a evolução da empresa, identificando o que não evolui como previsto. Distinguem três utilizações chave desta ferramenta, a destacar:

- ✓ Como instrumento de comparação: o TDB não serve apenas para ser observado, mas para realizar um diagnóstico e tomar decisões;
- ✓ Como fomento ao diálogo: o TDB favorece o diálogo entre os superiores e os seus funcionários, sendo um meio de comunicação escrita das realizações em comparação com as previsões;
- ✓ Como estímulo à tomada de decisão: o TDB promove informações úteis à tomada de decisão, ou seja, se o gestor identificar um desvio face ao

previsto, deve ser capaz de analisar as causas e ter meios necessários para corrigir o problema.

Segundo Moisson (1971) “ o objetivo essencial de uma empresa privada, de pequena, média ou grande é a rentabilidade (p.2)”. Assim, existem medidas que devem estar alinhadas na construção do sucesso de uma empresa, nada adianta ter um investimento fortuito numa organização em tecnologia, se a mesma não for bem gerida. O mesmo autor indica ainda que os dados/resultados obtidos devem ser examinados periodicamente para verificar se os objetivos traçados estão orientados face às expectativas traçadas, finalizando, que devem ser identificados os desvios que não são favoráveis à organização, ou que sejam prejudiciais à rentabilidade.

1.2.1.4 Formalização de um TDB

Segundo Jordan et al. (2011) existe um TDB para cada responsável de uma empresa, consoante a sua desagregação/hierarquia. Cada um desses funcionários terá apenas acesso à informação respeitante à sua área de análise. Os mesmos autores reconhecem que conceber um TDB pode ser o primeiro passo na implementação de um sistema de Controlo de Gestão, podendo ainda servir para corrigir a sobreposição com os SIG (Sistemas de Informação de Gestão) criados sem coerência de informação.

De acordo com Caiado (2015), a elaboração e utilização dos TDB, contribuem para aumentar a criatividade dos gestores para a execução de planos de ação, desenvolver meios de gestão por objetivos, assim como estabelecer relações entre responsáveis e colaboradores. Ainda segundo Caiado (2015) a metodologia de conceção e elaboração de um TDB prende-se pelas seguintes etapas:

- ✓ Delimitação das áreas pelas quais cada gestor é responsável;
- ✓ Distinção dos propósitos e variáveis de ação em cada centro de responsabilidade;
- ✓ Conceção e triagem de indicadores;

- ✓ Divulgação dos indicadores.

Na perspectiva de Jordan et al. (2011), para elaborar um TDB, o controlador deve usar uma metodologia simples, exaustiva, que garanta a coerência dos dados. O método de concepção denomina-se de OVAR, que assenta nos seguintes pressupostos:

- ✓ Objetivos;
- ✓ Variáveis
- ✓ Ações;
- ✓ Resultados

Sendo dividido em cinco fases. Segundo Jordan et al. (2011), na primeira fase é identificada como função chave a definição do organograma de gestão, sendo fundamental compreender a estrutura da organização, identificando os centros de responsabilização de cada gestor, ou seja, através da compreensão desta desagregação de funções torna-se possível reunir meios para que os responsáveis tomem as melhores decisões.

Na segunda fase é identificada a importância da seleção dos objetivos e variáveis chave, trata-se portanto do ponto de partida para definir as zonas nas quais é fundamental obter bons resultados, tendo presente a estratégia da empresa, assim como definir os meios sobre os quais o responsável tem poder de decisão.

Na terceira fase é efetuada a seleção dos indicadores. É portanto nesta etapa que são propostos critérios para quantificar os objetivos e as variáveis – chave.

Na quarta fase é proposto quantificar os indicadores e as fontes de informação, ou seja, apurar os valores dos indicadores. Nesta fase, é necessário a existência de informação para valorizar os indicadores. Na eventualidade de não se conseguir obter informação que responda aos objetivos, deve-se procurar informação de substituição, seja interna ou externa, ou até mesmo trocar de indicador, que

podendo ser menos significativo, pode permitir acompanhar os dados com maior regularidade.

Por último, na quinta fase apresentam-se os aspetos práticos. O TDB é divulgado, fornecendo dados quantificados atempadamente, não necessitando de mostrar dados quantificados ao cêntimo, mas sim valores aproximados, desde que os mesmos possam prevenir e ajudar no estabelecimento de medidas corretivas e de visualização simples.

Em conclusão, podemos dizer que o TDB é concebido numa perspetiva mais orientada à visão do gestor e não deve ser confundido com os outros sistemas de informação de gestão (SIG).

1.2.1.5 Análise crítica na conceção de um TDB

O TDB surgiu há décadas e sempre foi apontado como dinâmico e de fácil resposta às necessidades da gestão, no entanto como qualquer ferramenta apresenta limitações, das quais Jordan et al. (2011) salientam alguns erros importantes na conceção desta ferramenta de análise:

- ✓ O primeiro erro está relacionado com a criação de um projeto que possibilita a divulgação de mais informação ao gestor. Com mais informação, os gestores têm a visão de um *overload* informação, utilizando e destruindo os dados secundários.
- ✓ O segundo erro, resulta da forma de investigação usada pelo controlador de gestão, para indicar quais os dados a introduzir no TDB, ou seja, sendo o controlador de gestão, a pessoa chave no contacto com o gestor poderá perguntar qual a informação necessária, correndo o risco de obter respostas melindrosas para a prática da boa gestão na ótica da análise de dados. Podem assim existir vários perfis de gestores:
 - ❖ O gestor “Quero tudo”, que corre o risco de não conseguir selecionar criteriosamente a informação essencial do TDB;

- ❖ O gestor “Tenho tudo”, que não admite que precisa do TDB para gerir para não mostrar a sua fraqueza ao controlador;
- ❖ O gestor “Perfil de contabilista”, que pensa que o *controller*, apenas conhece linguagem de contabilidade, deixando de lado elementos qualitativos e quantitativos existentes no TDB;
- ❖ O gestor “Bombeiro”, que tem uma visão de gestão a curto prazo, esquecendo e não analisando a empresa de forma global, mas sim num problema específico.

Já Russo (2006) aponta falhas na conceção do TDB, face à criação de valor no longo prazo, uma vez que estabelece metas de maximização de resultados em oposição de cortes das despesas.

Em síntese o TDB é uma ferramenta de análise que quando corretamente aplicada ajuda os decisores na pilotagem da sua empresa. Como diz Ferreira (1993), “Quem procura desprender-se das amarras de azáfamas diárias tende para contemplanções especiais, para buscas, não do ignorado, mas do incompreensível. Porém só se chegará a divagações infundáveis” (p. 7).

1.2.2 BSC - *Balanced Scorecard*

Segundo Jordan et al.(2011) o BSC foi desenvolvido por Robert Kaplan e David Norton em 1992 nos Estados Unidos da América, durante uma investigação nas maiores empresas americanas, com a finalidade de desenvolver um sistema de avaliação do desempenho organizacional.

Segundo os mesmos autores o conceito de TDB nunca chegou a ser muito divulgado nos EUA, por considerarem que a ferramenta apresentava grandes limitações, dependendo bastante de indicadores financeiros, com uma visão mais histórica do desempenho do que para assinalar a estratégia do negócio e guiarem a atenção para fatores críticos que condicionam os resultados futuros.

Posto isto, podemos indicar que segundo Kaplan e Norton (1997) surgiu então o BSC, através de um estudo intitulado de “*Measuring Performance in the*

Organization of the Future”, motivado pela crença de que os métodos que existiam para a avaliação do desempenho nas empresas estavam a ficar obsoletos. Nesse estudo acreditava-se que as empresas não estavam a criar valor económico para o futuro, porque se baseavam substancialmente em medidas de desempenho consolidadas, baseadas em dados financeiros.

Segundo Sousa e Rodrigues (2002) o BSC foi apresentado como um conjunto de indicadores financeiros e não financeiros. Incluindo estes a satisfação dos clientes, os processos internos, a inovação e desenvolvimento, ou seja, fatores considerados com muito importantes na competitividade de uma organização. Ainda Segundo Sousa e Rodrigues (2002), o que começou por ser um sistema de avaliação de desempenho, foi evoluindo, até chegar a um sistema de gestão, permitindo às empresas traçar e fomentar as suas estratégias.

Em suma, e segundo Jordan et al. (2011), o BSC como instrumento de gestão, fornece aos gestores uma visão global e integrada do desempenho da empresa. Kaplan e Norton (1996) reforçam a ideia de que o BSC veio preencher o vazio que existia nos sistemas de gestão, assim como a “falta” de obter um processo sistemático que permita receber *feedback* sobre a estratégia aplicada, ou seja, os processos criados e verificados através do BCS, permitem que a empresa fique alinhada e se concentre na estratégia não só de curto prazo, como de longo prazo.

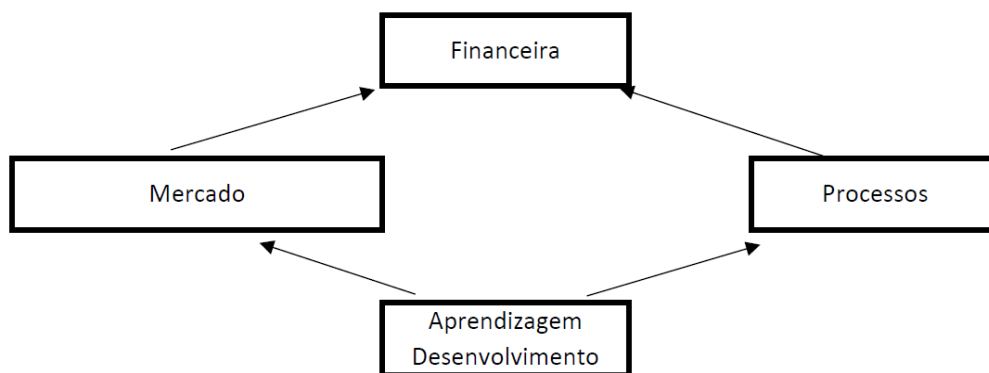
1.2.2.1 O papel do BSC como sistema de gestão estratégica

O BSC passou de uma ferramenta de avaliação de desempenho para um instrumento de gestão estratégica. Para Jordan et al. (2011), a orientação estratégica revela-se num conjunto de particularidades das quais se destacam:

- ✓ A ligação dos indicadores de performance à estratégia;
- ✓ Propiciar aos gestores uma visão alargada e integrada do desempenho;
- ✓ A ligação do controlo das operações à visão e à estratégia;
- ✓ A classificação das relações de causa-efeito;
- ✓ Centrar a atenção dos gestores nas questões críticas.

Caiado (2015), encara o BSC como um instrumento de gestão estratégica que efetua uma junção entre os indicadores de desempenho à estratégica, permitindo aos percursores um entendimento integrado, dizendo ainda que a ferramenta faz a ligação com o controlo operacional de curto prazo com a visão e a estratégia de longo prazo, identificando correspondências de fundamento, concentrando as atenções dos gestores em fatores críticos.

Figura 3. As quatro perspectivas do BSC



Fonte: Adaptado de (Jordan et al., 2011, p. 259)

Para garantir a ligação e coerência entre as iniciativas operacionais e os objetivos estratégicos, Kaplan e Norton (1992) defenderam quatro processos de gestão estratégica a partir do BSC. (Jordan et al., 2011, p.261), identificam:

- A clarificação e tradução da visão e estratégia;
- A comunicação e alinhamento estratégico;
- O planeamento e afetação de recursos;
- O *feedback* e aprendizagem estratégica.

Relativamente à clarificação e tradução da visão estratégica a mesma é justificada pelos autores indicando que muitas empresas não têm orientações estratégicas bem definidas. Poderá ainda suceder que a missão e a visão não foram bem

clarificadas dentro da organização. Neste caso, com o BSC implementado, o mesmo poderá ajudar a ultrapassar pontos fracos, desde que seja definido um mapa estratégico, através de um encadeamento entre resultados e vetores de desempenho.

Relativamente à comunicação e alinhamento estratégico os autores indicam que está relacionado com a comunicação da sua estratégia perante a organização. Estabelecem a ligação entre os propósitos globais e departamentais, o que segundo os autores, é importante na medida em que favorece a cumplicidade entre os interlocutores

Relativamente ao planeamento e afetação de recursos os autores indicam que a construção de um BSC clarifica e identifica objetivos estratégicos da organização, possibilitando assim a abertura para afetação de recursos e gestão de atividades.

Por último, relativamente ao *feedback* e aprendizagem organizacional, os autores entendem que perante este sistema de medição, os interlocutores acabam por refletir sobre a estratégia a seguir pela empresa, uma vez que para constituir a criação de tal sistema de medição tiveram que refletir e descrever a organização, através da explicitação da sequência de relações.

Segundo Kaplan e Norton (1996), o BSC surgiu como um sistema de avaliação de desempenho organizacional, com o objetivo de fornecer uma análise integrada de desempenho organizacional, buscando estabilidade entre as medidas financeiras e não financeiras, mas olhando para os objetivos de curto a longo prazo, entre os indicadores de resultados e de meios, perante quatro perspetivas (que poderão ser ajustadas de acordo com a missão e estratégia da empresa), a saber:

- Financeira ou dos Acionistas;
- Clientes;
- Processos internos;
- Aprendizagem e desenvolvimento organizacional.

Sobre a perspetiva financeira, ou dos acionistas, interessa saber que a preocupação face aos riscos que a empresa está sujeita não é relevante desde que

retorne rentabilidade para o capital investido. Basicamente, os objetivos financeiros correspondem aos mais importantes na globalidade das empresas.

Sobre a perspectiva dos clientes, os autores ressaltam que devem ficar salvaguardados os fatores que contribuem para a boa relação com os seus compradores, visto que nenhuma empresa vive sem clientes, para tal devem munir-se de conhecimento chave sobre os mesmos, para garantir a boa relação entre empresa – cliente.

Sobre a perspectiva dos processos internos, pode-se dizer que são vários os processos que a empresa não pode descuidar, tais como cumprimento com os clientes, não descuidar a produtividade e a qualidade, os custos associados aos processos, pelo que deverá existir especial atenção com a satisfação do cliente e com a criação de valor para a empresa.

Sobre a perspectiva de aprendizagem e desenvolvimento, os autores indicam que esta se prende com as competências essenciais para realizar objetivos e criar condições para o crescimento sustentado. No fundo esta perspectiva está relacionada com as capacidades do capital humano empregado nas organizações, a nível de desempenho.

Em suma, segundo Jordan et al. (2011), o BSC, foi desenvolvido para colmatar falhas dos métodos tradicionais de medição de desempenho, uma vez que estes se baseavam principalmente em indicadores financeiros, ou seja, limitados a nível de informação e avaliação. Outro aspeto importante e relevante no aparecimento da ferramenta BSC foi o facto dos métodos tradicionais se basearem sobretudo em factos passados, realçando uma análise histórica sobre os resultados. Outro fator importante para o aparecimento do BSC, foi o facto de mesmo depois dos métodos tradicionais contemplarem indicadores não financeiros, continuavam limitados, uma vez que a análise de tais indicadores era efetuada de forma isolada, o que faz com que se olhe para ações passadas, sem ressalva para o futuro.

1.2.2.2 Implementação do BSC - Benefícios e constrangimentos

Geada, Cruz e Silva (2012) identificaram que um projeto eficaz de implementação do BSC se deve iniciar com a representação visual dos objetivos críticos da empresa, e com os relacionamentos entre eles, identificando assim relações de causa-efeito. É possível, com a implementação de um sistema de BSC nas empresas:

- Mostrar de forma clara a visão de uma empresa;
- Orientar a organização em torno da estratégia;
- Facilitar a comunicação entre os membros da empresa;
- Converter o processo de definição estratégico contínuo;
- Tornar a gestão mais eficaz;
- Tornar as decisões mais rápidas;
- Reduzir o risco;
- Reduzir custos e aumentar a produtividade;
- Medir a eficiência;
- Monitorizar os desempenhos;
- Integrar todas as ferramentas de gestão;
- Aumentar a possibilidade de as empresas terem um ciclo de vida a longo prazo.

Em suma, os *dashboards* ajudam as organizações a verificarem e validarem as suas estratégias de forma coesa, sistemática e integrada, podendo porém surgir erros de análise, fruto de uma incorreta implementação. Segundo Geada et al. (2012), são apontados alguns desses erros/constrangimentos, nomeadamente:

- A implementação poderá provocar confrontos entre os colaboradores, uma vez que a missão da empresa está mais exposta, provocando um incremento do sentido de responsabilidade. Passa-se a conhecer a finalidade dos seus trabalhos, assim como passarão a dispor-se dos meios para os melhorar continuamente;
- Como sistema de medição de desempenho, os indivíduos poderão ser avaliados de forma isolada, causando assim constrangimentos;

- As empresas deverão estar munidas de infraestruturas de informação capazes de suportar os fluxos de dados, caso contrário, poderá estar em causa a coerência da informação e o acesso à mesma;
- Tratar o BSC como um processo de tecnologias de informação será um erro, visto que é um processo de complemento entre o técnico de informática/consultor, com o gestor, o *controller*, e o decisor;
- As várias unidades de negócio de uma organização deverão estar alinhadas, caso contrário será um risco;
- Será um erro criar um processo estratégico fixo, pois este deverá ser passível de ser alterado;

A implementação eficaz de um sistema como o BSC deve ter em conta sistemas já implementados em outras organizações, obviando assim a ocorrência de erros comuns.

1.2.3 Análise comparativa do TDB e do BSC

Embora o TDB e o BSC tenham surgido em épocas distintas, a elaboração de um mapa estratégico para a implementação de um BSC segue um método muito parecido com o TDB. Russo (2006) afirma que o TDB é visto como uma ferramenta de gestão precursora do BSC na medição de desempenho das empresas.

Segundo Jordan et al. (2011) o BSC é visto como um instrumento complementar de compreensão sobre a visão e a missão das organizações. A sua implementação assenta numa rede de relações causa-efeito, comparando em cada um dos aspetos definidos e entre as diversas perspetivas, os objetivos com os vetores de desempenho.

Farreca (2006) afirma que o BSC é atualmente a aplicação de controlo de desempenho mais utilizada, indicando que 57% das empresas do Reino Unido, 46% dos Estados Unidos da América e 28% da Alemanha, recorrem ao uso do BSC. O mesmo autor afirma que o BSC conquistou não só empresas orientadas para o lucro, mas também empresas do setor não lucrativo e empresas públicas.

O TDB apresenta várias características comuns ao BSC, destacando Jordan et al. (2011) as seguintes:

- Tanto o BSC como o TDB apresentam-se como instrumentos de medição da performance;
- Em ambas as ferramentas existe uma linguagem multiforme de cariz financeiro e não financeiro;
- Encontram-se relacionados os objetivos e meios de ação (fatores críticos) dos gestores, procurando traduzi-los em indicadores de desempenho;
- Procura-se concretizar informação sintética, com desagregação (*drill down*);
- Destinam-se a auxiliar no cálculo do valor dos prémios e incentivos, integrando elementos de natureza financeira e não financeira;
- Exibem personalização, na medida em que a escala dos indicadores é feita à luz e imagem das responsabilidades e dos meios de ação de cada gestor;
- Promovem a comunicação e o diálogo internos, levando os dirigentes a definir os seus objetivos e a identificar os fatores críticos no exercício das suas operações.

Russo (2006) afirma que o TDB foi desenvolvido de forma a ser um instrumento de informação rápida, que compara a realidade com as previsões, permitindo a criação de diagnósticos que ajudam na tomada de decisões num curto espaço de tempo. Nem sempre os gestores tiraram o melhor partido da ferramenta, possibilitando assim a oportunidade de criação de uma ferramenta de análise que suportasse as suas insuficiências. Desta forma surge o BSC, tornando-se numa metodologia de clarificação e implementação de estratégia, permitindo às empresas criar oportunidades de se afastarem das perspetivas tradicionais.

Passemos agora ao detalhe da diferenciação entre as duas ferramentas. Se é verdade que o TDB apresenta muitas semelhanças na forma de criação e utilização ao BSC, também é certo a existência de diferenças.

Para Jordan et al. (2011), os aspetos importantes que diferenciam ambas as ferramentas são os seguintes:

- O TDB é virado para a estratégia, enquanto o BSC foca-se na parte operacional;
- O TDB foi concebido para monitorar elementos problemáticos na área técnico-produtiva, enquanto o BSC foi concebido especialmente para assegurar a estratégia;
- O TDB, como foi divulgado vários anos antes do aparecimento do BSC ficou prejudicado, uma vez que o seu aparecimento se deu numa época de fraco desenvolvimento tecnológico;
- O TDB define os seus objetivos de forma solta, enquanto o BSC enquadra os objetivos segundo quatro perspetivas de análise;
- O TDB é conhecido pela sua conceção de chave na mão que poderá condicionar os resultados, já o BSC utiliza o conceito de fator crítico, ou seja, poderá condicionar a realização dos objetivos;
- O TDB realiza-se com a definição de objetivos e planos de ação para definir indicadores de desempenho, já o BSC estabelece objetivos em função da estratégia, ou seja define os fatores críticos para a partir daí identificar os planos de ação;
- O TDB identifica-se como um produto operacional, enquanto o BSC é visto como um produto de marketing divulgado em ambiente de gestão o que propicia a sua divulgação.

Posto isto, o TDB é encarado como uma ferramenta de análise concebido para uma empresa específica, com utilização na vertente operacional, independentemente dos indicadores utilizados. No fundo, a eficácia na utilização tanto do TDB como do BSC, será garantida tendo em conta o conhecimento técnico dos gestores e dos utilizadores de tais ferramentas, assim como as tecnologias envolvidas.

Segundo Russo (2006) os defensores do TDB lançaram críticas ao BSC, começando por identificar a falta de originalidade na sua conceção. Afirmam que foi o TDB que inspirou o BSC, indicando que no início da sua conceção o TBD não previu a necessidade de incluir medidas não financeiras, e que o atual já as incorpora.

Ainda segundo Russo (2006) vários especialistas em controlo de gestão lançaram críticas ao BSC. No entanto, a sua aceitação pelos gestores é notória, pelo papel que pode desempenhar na condução nas empresas. Apesar das suas fragilidades em termos de conceção, o seu funcionamento revela grande compreensão dos mecanismos de orientação das empresas.

No fundo as duas ferramentas são complementares, sendo o TDB orientado para sustentar melhor os princípios das suas proposições, podendo não prestar atenção suficiente à aprendizagem e adequação do processo, podendo melhorar este aspeto. Já o BSC se apresenta com maior potencial na prática, apesar de algumas omissões a nível conceptual.

Em suma, nenhuma ferramenta de análise de gestão é 100% eficaz. Para alcançar o sucesso na implementação, é necessário despende recursos financeiros e humanos, estes com conhecimento do meio envolvente, com pensamento orientado para a estratégia, e capazes de construir um sistema robusto, que permita alcançar a finalidade da empresa. Tanto o BSC como o TDB são ferramentas muito importantes, no entanto não passam de um auxílio aos gestores para a sua orientação, não substituindo a gestão e as pessoas encarregadas dessa função.

CAPÍTULO II- REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Ferramentas de análise: o *Tableau de Bord* e o *Balanced Scorecard*

Em qualquer organização existe o risco de controlo interno que deve ser diminuído. Para tal, existem ferramentas de gestão que ajudam a compreender os dados, e a detetar possíveis erros humanos que devem ser controlados.

Através do controlo de gestão estamos perante um processo operacional que tende a otimizar os processos dos vários departamentos, seja os Recursos Humanos, o Financeiro, o Comercial, etc. Este processo tem em vista atingir o controlo máximo a partir do qual os gestores esperam que esse controlo lhe facilite a visão da empresa de forma clara, sucinta, rápida, assim como possibilite uma projeção futura dos dados (Jordan et al., 2011).

Podemos dizer que através do controlo de gestão conseguimos produzir informação para avaliar o desempenho de uma organização de uma forma rápida e eficaz, para que os decisores tomem medidas acertadas, atingindo os objetivos impostos pela organização.

O controlo de gestão numa empresa apenas faz sentido se a organização dispuser de uma estratégia, com os gestores alinhados com os objetivos comuns. Isto significa, que um sistema de controlo de gestão eficaz deve ser concebido e implementado de acordo com a necessidade do gestor, com a sua participação e envolvimento, pois só dessa forma é possível estabelecer compromissos e influenciar o seu comportamento na persecução dos objetivos individuais, coletivos e estratégicos da organização.

Pela simplicidade e falta de enfoque dos sistemas clássicos de análise estratégica, surgem ferramentas no mercado empresarial que fomentam o controlo de gestão, em especial realce o TDB e o BSC. O estudo empírico a realizar nesta dissertação, visa compreender questões relacionadas com a implementação do TDB, assim como a sua atratividade e nível de conhecimento sobre o funcionamento da ferramenta pelos utilizadores que dela fazem parte. Existem vários estudos sobre

a implementação de ferramentas de análise, alguns com comparações entre o TDB e o BSC.

No quadro seguinte podemos observar as características sintetizadas de cada uma das ferramentas.

Quadro 1- Características do TDB e do BSC

TABLEAU DE BORD	BALANCED SCORECARD
Personalizado por gestor ou centro de responsabilidade em função das suas necessidades e objetivos específicos.	Focaliza a gestão na estratégia da empresa/organização, tendo beneficiado da pouca divulgação e adesão ao <i>Tableau de Bord</i> .
Inclui indicadores financeiros e não financeiros para avaliar o impacto das decisões operacionais (elaboração de diagnósticos e tomada de decisões no curto prazo).	Traduz a estratégia em objetivos, iniciativas e indicadores.
Ferramenta sintética (inclui a informação relevante para a tomada de decisões com possibilidade de desagregação da mesma).	Além da dimensão financeira, considera a dimensão de clientes, processos, aprendizagem e crescimento.
Inclui informação diversificada e possibilita a comparação da realidade com as previsões, determinando os desvios.	Gestão de fatores intangíveis.
Convergência de objetivos.	Promove a comunicação, a participação e o alinhamento das pessoas, assim como a atribuição de recursos em função da estratégia definida.
Instrumento de informação rápida, em tempo útil, frequente e regular.	Considera as relações de causa-efeito entre as distintas perspetivas, garantindo o <i>feedback</i> , a revisão da estratégia e a aprendizagem.

Fonte: Adaptado de Russo (2006)

2.2 O *Tableau de Bord* – Revisão da Literatura

São vários os estudos sobre a ferramenta TDB, bem como comparações com o BSC, como havíamos dito. Em 2013, um estudo elaborado por Zwirtes, Diehl e Rodniski, (2013), veio concluir que através da implementação do TDB, os gestores apontaram ganhos com a utilização da ferramenta destacando a simplicidade e a clareza na apresentação dos indicadores, assim como o desdobramento da estratégia para níveis inferiores.

Dois anos antes, num estudo de Nobre (200, p-1), foi proposto verificar quais as limitações existentes numa instituição hospitalar e como o TDB poderia ajudar a promover o acompanhamento e a coordenação dentro da unidade hospital. A conclusão segue em linha de análise com a revisão da literatura, uma vez que foi possível verificar que a implementação do TDB trouxe benefícios, sendo apontado como uma ferramenta que ajudou na melhoria da eficiência, ajudando a controlar a eficácia, o desempenho e a monitorizar o orçamento, permitindo assim uma melhor gestão da organização hospitalar.

Numa pesquisa realizada por Ermain (2005) em 83 empresas, das quais 6 casos testados podemos verificar a implementação do TDB em pequenas médias empresas, tendo-se concluído que 42,2% de médias empresas não usam ferramentas de análise estratégica, ficando-se pelo uso de instrumentos rudimentares e ferramentas financeiras, centrando o esforço no controle dos resultados financeiros. O autor afirma que o resultado obtido está em linha com a resistência por parte das PME em trabalhar com ferramentas de análise estratégica, conforme o concluído em outros trabalhos.

A regra geral para a implementação do TDB é apontada como um avanço para a gestão, no entanto, quando comparada com a implementação do BSC, existem certas situações a verificar. No estudo de Epstein e Manzoni (1998), foram identificadas vantagens no desenvolvimento das duas ferramentas dentro de uma empresa, tais como resumir num único documento e de forma sucinta as perspetivas do desempenho de uma organização, ou seja, através de um conjunto de indicadores seleccionados é possível visualizar a informação num único

documento, permitindo aos gestores verificar como o desempenho é alcançado, deixando de lado os documentos extensos com demasiada informação, sem a possibilidade de desagregação. Para os autores as conclusões vão ao encontro da informação anteriormente disponibilizada, na medida em que reconhecem que o BSC poderá ajudar os gestores a traduzir a estratégia em ação. Já o TDB, apesar das suas parecenças com o BSC e pela limitação dos indicadores não financeiros, acaba por ser alvo de crítica. Epstein e Manzoni (1998) concluem que o TDB fica aquém do BSC, uma vez que enfatiza demasiado as medidas financeiras, deixando de lado as medidas não financeiras como a literatura sobre estas ferramentas aconselha. Indicam ainda que o TDB recolhe e divulga os indicadores de desempenho já existentes, em vez de identificar quais que realmente merecem ser abordados. Identificaram ainda que a partir dos anos 90 do Séc. XX, o TDB sofreu melhorias passando a enfatizar indicadores não financeiros, em particular a perceção dos clientes, utilizando esses dados em tecnologias integradas como o SAP e o Oracle.

Por outro lado, num artigo de Bourguignon, Malleret e Nørreklit (2004), que potenciaram um estudo dos métodos utilizados na implementação do TDB, com o objetivo de explicar as diferenças entre as duas ferramentas, concluíram que as suas principais diferenças podem residir nos seus pressupostos metodológicos, visto que as discrepâncias entre as metodologias Americana e Francesa são díspares. No estudo relataram que na América, onde as pessoas são consideradas “iguais”, as ferramentas de gestão desempenham o papel de criação de hierarquias a que as pessoas devem obedecer, reduzindo assim o sentimento de incerteza. Na França a questão de hierarquia social, obediência, legitimidade e segurança são fundamentalmente questões de educação e não passam por ferramentas de gestão, logo se na América os sistemas de gestão de análise, nomeadamente o BSC, funcionam como potenciadores de criação de hierarquias, na França o TDB não partilha da mesma metodologia.

2.3 O *Balanced Scorecard* – Revisão da Literatura

Num estudo de caso efetuado por Farreca (2006) à empresa Martifer, que visava estudar a implementação do BSC e analisar o uso da ferramenta para reformular a estratégia da empresa, conclui-se que as dificuldades sentidas na implementação assentam na dificuldade no envolvimento de todas as pessoas da organização na formulação estratégica, criando assim barreiras à implementação da mudança. Outra dificuldade verificou-se ao nível das chefias intermédias que não conseguiram comunicar, envolver e motivar os colaboradores, a nível de recursos humanos. Igualmente não existiam dados históricos para comparação e a nível informático sentiram dificuldades pelo tempo que a ferramenta demorava a calcular dados. A recolha de dados para obter indicadores foi outra dificuldade sentida no departamento de qualidade (entre departamentos a dificuldade não foi igual). Farreca (2006) afirma que as vantagens superaram os esforços desenvolvidos, apesar das dificuldades. Para os entrevistados, existiu uma mais-valia departamental, visto que cada departamento passa a saber o que tem de fazer e assume responsabilidades pela concretização de objetivos. Identificaram que o BSC permite antecipar problemas futuros e potencia a tomada de decisão, assim como promove a elaboração de projetos estratégicos e avalia recursos a afetar para concretizar os objetivos.

O BSC como ferramenta de análise é transversal a vários tipos de atividade. Num estudo efetuado por Matos e Ramos (2009), com o intuito de contribuir com uma reflexão sobre a possibilidade de implementação do BSC num hospital português, de forma a medir os resultados das políticas adotadas, conclui-se que não se encontram experiências de utilização do BSC em hospitais portugueses e por isso não conseguem testar a realidade do modelo na prática, no entanto reconhecem que a ferramenta é útil para medir a estratégia de um conjunto de indicadores. Os autores chegam à mesma conclusão de Farreca (2006), indicando que a aplicação do BSC implica o envolvimento dos níveis mais altos da organização, sendo portanto uma dificuldade acrescida. Matos e Ramos (2009) concluem que a utilização da ferramenta BSC permitiria medir os resultados da estratégia, o que não só seria útil, como desejável.

Messeghem, Naro e Sammut (2001), verificaram que a construção/implementação de ferramentas de análise cria melhorias na gestão, nomeadamente a implementação da ferramenta BSC.

Outro estudo relevante sobre esta matéria de Bessire e Baker (2005), que compara as duas ferramentas de análise, com o intuito de verificar as suas limitações e permitir repensar a implementação do controlo de gestão indica-nos que existe uma complementaridade entre o BSC e o TDB, ou dito de outra forma, que o TDB estabelece uma base teórica confiável para as suas proposições, sem prestar atenção suficiente ao consenso das suas proporções, indicando que neste campo o BSC é mais pragmático, mas faltando-lhe contudo conteúdo teórico. Isso tem consequências reais, nomeadamente a redução de possibilidade de transmissão efetiva de consenso dentro da organização, indicando também que sem a ajuda de um consultor da área, o BSC tem poucas hipóteses de produzir benefícios dentro da organização.

Num estudo recente de Vayre (2016), que permite dar resposta à forma como as técnicas de representação gráfica e exploração visual de dados quantitativos permitem trazer vantagens para uma organização, é possível constatar que as novas tecnologias aliadas aos TDB permitem visualizar que, para além da inovação do produto no mercado da tecnologia, também ocorre uma inovação que envolve mudanças culturais e organizacionais. O autor concluiu ainda que os gestores têm a possibilidade de explorar novas estratégias, possibilitando às empresas inovarem nas suas linhas de conceção.

Em suma, hoje em dia a informação que necessitamos na nossa organização, deve ser cada vez mais rápida na sua conceção e concisão, pelo que os sistemas de desempenho tradicionais, essencialmente focados em indicadores financeiros, são considerados inadequados. Face à realidade descrita, os engenheiros de informática devem desenvolver sistemas que orientem a informação para responder não só à parte financeira, mas também à parte não financeira, não limitando as informações ao passado, mas proporcionando também informação relacionada com as medidas a tomar no futuro.

O TDB centrado inicialmente em aspetos muito financeiros está mais ligado ao âmbito interno, centrando-se em processos industriais e procurando a eficiência operacional.

Através da análise comparativa entre os dois sistemas, verificamos que se complementam, sendo que o BSC amplia o campo de atuação do TDB, proporcionando uma visão da organização de forma ampla e eficaz.

CAPÍTULO III – METODOLOGIA

Neste capítulo é apresentada a metodologia utilizada para a concretização da investigação, que tem como objetivo o estudo da aplicação do TDB nas empresas Portuguesas, nomeadamente identificando as áreas que utilizam a ferramenta, qual a área onde mais se sentiram dificuldades de implementação, passando pela importância dada à Contabilidade Gestão, entre outras questões.

Iremos igualmente efetuar o enquadramento das questões de análise, o método utilizado para a recolha de dados, o processo de tratamento, bem como o enquadramento e a caracterização da amostra.

3.1 Enquadramento e questões de investigação

O contributo do Controlo de Gestão numa empresa, aliado a ferramentas de análise é como analisámos no enquadramento teórico do estudo, de grande importância, possibilitando um incremento de valor para uma organização.

A Contabilidade de Gestão perde relevância em muitas situações face à obrigatoriedade da elaboração de informação com recurso à Contabilidade Financeira, não existindo grande margem para mudar o enfoque, mesmo sabendo da importância da Contabilidade de Gestão para a gestão das empresas do setor industrial.

É necessário uma visão de longo prazo recorrendo à Contabilidade Financeira, à Contabilidade de Gestão, e às ferramentas de análise, que cada vez mais vão surgindo no mercado para corrigir ineficiências. Das ferramentas de Controlo de Gestão estudadas e para completar os objetivos do estudo escolhemos como ferramenta objeto de análise o TDB.

Se analisarmos o departamento financeiro de uma empresa verificamos que grande parte do seu tempo é passado com o tratamento dos registos da Contabilidade Financeira que preparam informação financeira mensal e anual. No entanto se o olhar apenas se cingir ao tratamento da informação financeira não conseguimos dados suficientes para a gestão, que por sua vez terá que apresentar resultados,

sendo que os mesmos devem ser positivamente atrativos para garantir a satisfação dos *stakeholders*. Daí a motivação que nos fez avançar para a escolha deste tema. Serão as empresas capazes de singrar sem um olhar profundo sobre a Contabilidade de Gestão? E por consequência, aliada à Contabilidade de Gestão e ao Controlo, estarão as ferramentas em uso a fazer o seu trabalho adequadamente?

Segundo Costa e Alves (2014) a Contabilidade é uma ferramenta de gestão e como tal os gestores necessitam dos *outputs* dos sistemas contabilísticos na governação das suas empresas. Os autores rematam, indicando que, no âmbito de uma gestão moderna, as empresas deverão estar dotadas de sistemas de informação sofisticados, capazes de dar resposta às suas reais necessidades.

O objetivo global da dissertação é demonstrar a importância da Contabilidade de Gestão e a forma como se interliga com ferramentas de análise de gestão, no caso, o TDB, podendo medir de forma clara a qualidade da informação, dando aos gestores a oportunidade de acompanhar a gestão da sua organização de forma rápida, clara, e eficaz.

Pretende-se com este estudo responder às seguintes questões:

1. Qual a importância dada à Contabilidade de Gestão?
2. Será possível caminhar para um futuro risonho sem ferramentas de Gestão?
3. Quais as áreas em que o TDB é mais utilizado?
4. Em que áreas o TDB é mais difícil de implementar?
5. Será que os utilizadores do TDB consideram que a ferramenta é geradora de benefícios para a empresa?

Bem como:

- Evidenciar vantagens e inconvenientes do TDB face ao BSC, uma vez que este último se trata do quadro de comandos com maior ênfase atualmente;
- Enquadrar questões pertinentes para o tema, como o Controlo de Gestão, os ERP's e qual o seu papel no ciclo do TDB.

3.2 Amostra, recolha e tratamento de dados

Neste ponto iremos detalhar a natureza do estudo, objetivos para a sua realização, a metodologia utilizada, a escolha da população e a amostra, a caracterização da amostra e a forma de recolha e tratamento dos dados face à metodologia.

3.2.1 Natureza do estudo

Para realização deste estudo recorreremos à estatística descritiva, de forma a responder às questões evidenciadas no ponto 3.1. Para tal, foi usado o inquérito por questionário, como forma de obter a informação necessária à concretização do estudo.

Segundo Reis (2010), o inquérito por questionário permite a observação com a finalidade de recolher informações com base numa série ordenada de perguntas que serão respondidas pelos inqueridos, sendo relevante ressaltar que através desta técnica se consegue interrogar um elevado número de pessoas, num curto espaço de tempo.

Segundo a autora, os questionários são:

- Instrumentos económicos de recolha de dados;
- Onde os inquiridos se sentem seguros por responder pelo anonimato das respostas;
- Onde o entrevistador não é conhecido, e o entrevistado não se sente inibido em responder às questões;
- Instrumentos que permitem facilidade na análise dos dados;
- Instrumento que possibilita quantificar os dados, possibilitando numerosas correlações;
- Instrumento que permite estimar grandezas absolutas;
- Instrumento que permite estimar grandezas relativas.

Dadas as características do estudo a que nos propomos, concluímos que o inquérito será a melhor opção para conseguir obter a finalidade pretendida.

3.2.2 Objetivos

O objetivo global será evidenciar a opinião sobre a importância dada à Contabilidade de Gestão, assim como sobre a ferramenta de análise TDB, ou seja, perante todos aqueles que participaram na implementação na sua organização, acompanharam ou trabalham com a ferramenta, se a consideram cara, se a trocariam pelo BSC, quais as áreas onde a sua implementação é mais difícil, qual a nota/opinião global sobre a ferramenta.

Espera-se que a análise realizada seja útil no sentido de demonstrar ao público-alvo, gestores / decisores que o caminho para o sucesso será muito mais rápido com a ajuda de ferramentas de análise de gestão.

3.2.3 Metodologia

A realização do presente estudo teve como instrumento de recolha e tratamento de dados, um inquérito por questionário que foi construído entre os meses de Fevereiro e Março de 2018. Para elaborar o inquérito baseamo-nos em Reis (2010), sendo o inquérito identificado como o adequado na medida em que, num curto espaço de tempo se questiona um grande número de indivíduos.

Não pudemos descurar que um inquérito é uma ferramenta muito útil para analisar, num curto espaço de tempo vários indivíduos, transmitindo segurança a quem o responde, pois o anonimato é garantido e possibilita uma maior fiabilidade na resposta formulada.

O questionário utilizado foi elaborado de raiz, após um estudo cuidadoso face à revisão da literatura e às questões que para nós seriam importantes de ver esclarecidas, sem que para os respondentes se tornasse massudo, portanto não existiu a possibilidade de resposta aberta, sendo a pergunta clara e a resposta fácil de compreender e assinalar. A linguagem utilizada foi clara e acessível em todas as questões, para que quem estivesse a ler não se sentisse defraudado, dado termos garantido que a resposta completa ao questionário não iria demorar mais do que cinco minutos. Assim como era nossa convicção que desta forma os inquiridos iriam responder sem suscitar dúvidas na interpretação das questões, o que poderia levar ao abandono da resposta.

O envio foi efetuado por correio eletrónico entre Abril e Agosto, fazendo-se referência à sua finalidade, ao grau académico a conceder, à Universidade de Aveiro, e ao nome do orientador, na apresentação do inquérito às empresas.

O inquérito foi dividido em quatro secções:

- Secção 1 – Apresentação, com a justificação para a importância das respostas, assim como o compromisso de confidencialidade;
- Secção 2 - Caracterização da empresa;
- Secção 3 - Perfil do Inquirido;
- Secção 4 - Informação Contabilística.

Na primeira secção, fizemos uma breve apresentação do inquérito. Na segunda secção, as questões remetiam para a caracterização da empresa, procurando obter informação sobre o setor de atividade, volume de negócios, início de atividade e número médio de trabalhadores.

Na terceira secção, a informação recolhida visava perceber qual o perfil do inquirido, caracterizando-o e enquadrando-o ao nível da estrutura organizativa.

Na quarta secção, a mais extensa, pretendíamos saber qual a importância dada à Contabilidade de Gestão, à validação da existência ou não de *Controller* na empresa, se existe algum método de Contabilidade de Gestão a ser aplicado, se conhecem e trabalham com a ferramenta TDB, e se sim, quais as áreas onde foi mais difícil a sua aplicação.

3.2.4 Escolha da População e Amostra

A população deste estudo foi constituída por empresas portuguesas sem restrição de setor de atividade, de entre as empresas existentes na base de dados SABI a que tivemos acesso, como tal utilizamos uma seleção de filtros, escolhendo sociedades anónimas sociedades por quotas, ordenando de forma decrescente a coluna de resultados operacionais até ao limite de 200 mil euros.

Esta escolha foi assim feita, por acreditarmos que as empresas de menor dimensão não iriam ser relevantes para o estudo, uma vez que poderiam não trabalhar com a ferramenta de análise e consequentemente não trariam qualquer contributo para o estudo.

Posto isto, a amostra seleccionada para a concretização deste trabalho de investigação foi composta por 200 empresas, sendo 151 sociedades anónimas e 49 sociedades por quotas.

3.2.5. Recolha de dados, Procedimentos e Metodologias

O inquérito foi testado e corrigidos alguns erros estruturais e de seguida validado. Assim que a coerência da informação ficou finalizada, foram os inquéritos enviados por *e-mail*, tendo sido considerado o prazo de quatro meses para o envio e receção. Durante esse período foram realizadas algumas insistências junto dos potenciais inquiridos, tendo o inquérito tido uma percentagem de resposta de 34,5%, tendo sido recolhidas 69 respostas num universo de 200 sociedades, o que se enquadra nos patamares de resposta aceitável neste tipo de estudo.

Para tratamento e análise da informação recolhida foi usado o programa SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*). A escolha deste programa de tratamento dos dados deveu-se ao facto de se tratar de um programa fiável, fácil de trabalhar, com rapidez na análise e tratamento dos dados.

A partir de uma análise univariada foram caracterizadas as questões apresentadas no questionário, em valor absoluto, e/ou percentagem da totalidade das observações para cada questão. Desta forma, foi possível responder a todas as questões propostas no início da investigação, sendo a análise estatística efetuada sob a forma descritiva.

CAPÍTULO IV – ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Neste capítulo iremos analisar e demonstrar a nossa interpretação relativamente aos dados recolhidos, e que resultam da recolha de informação efetuada, através de um inquérito por questionário.

Para análise e interpretação dos dados, optamos por compilar a informação em tabelas e gráficos. A análise dos dados foi efetuada com recurso a técnicas de estatística descritiva, tendo sido possível colocar em evidência as principais características que definem a amostra e que serão revistas detalhadamente nos pontos seguintes.

O objetivo global deste trabalho é perceber se as empresas Portuguesas com maior dimensão trabalham com a ferramenta TDB e em que áreas a utilizam. Caso trabalhem com a citada ferramenta, perceber quais as áreas onde sentiram maior dificuldade na sua implementação, assim como entender as dificuldades com o manuseamento dos dados e a sua compreensão. Pretendemos também perceber, se as empresas Portuguesas consideram a Contabilidade de Gestão como um ramo da contabilidade importante para a gestão de uma organização.

4.1 Apresentação e análise dos resultados

4.1.1 Caracterização das Amostra

Com o intuito de caracterizarmos as empresas inquiridas, introduzimos duas secções no inquérito questionando sobre a caracterização da empresa (secção 2), passando posteriormente para a secção da caracterização do inquirido (secção 3). Desta forma foi possível conhecer a organização bem como o perfil do individuo que respondeu ao questionário, nomeadamente, o seu cargo, idade e nível de escolaridade. Passemos então a analisar o perfil dos inquiridos e a caracterização das empresas:

Os resultados obtidos para a questão relativa ao cargo/função do inquirido na empresa encontram-se evidenciadas abaixo:

Tabela 1 Cargo/Função na Empresa

	Frequência	Porcentagem
Contabilista (certificado ou não)	14	20.3
<i>Controller</i> (Controlador de Gestão)	14	20.3
Gerente / administrador	18	26.1
Responsável Administrativo	3	4.3
Responsável Financeiro (CFO)	20	29.0
Total	69	100.0

Fonte: Elaboração Própria

Como podemos verificar na tabela acima, na grande maioria o inquérito foi respondido pelo CFO - responsável financeiro, com 29% de respostas obtidas, seguido pelos Gerentes / administradores com 26,1% bem como pelos *Controller's* e Contabilistas ambos com 20,3%.

Em suma, podemos concluir que o inquérito foi respondido por pessoas com cargos de relevância nas empresas, como o Gerente/Administrador, CFO, *Controller's*, logo o inquérito teve o interesse das entidades inquiridas e respondentes.

O questionamento sobre as habilitações literárias dos inquiridos, obteve os dados evidenciados na tabela abaixo:

Tabela 2 Habilitações Literárias

Habilitações Literárias	Frequência	Porcentagem
Doutoramento	14	20.3
Mestrado	17	24.6
Pós-Graduação	6	8.7
Licenciatura	27	39.1
Ensino Secundário (12º Ano)	5	7.2
Total	69	100.0

Fonte: Elaboração própria

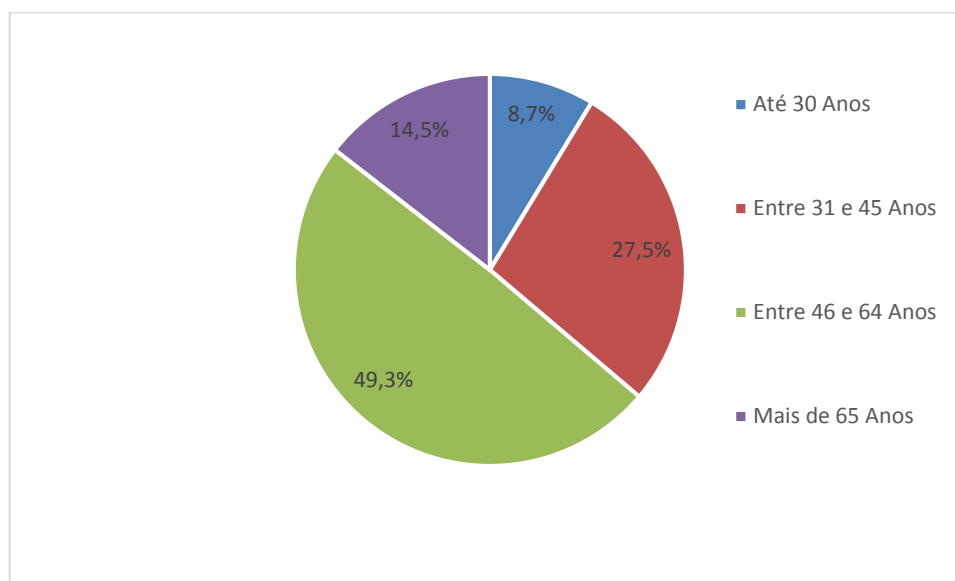
Em termos de habilitações literárias, a tabela acima evidencia que a maioria dos indivíduos que respondeu ao questionário possui uma licenciatura (39,1%), 24,6 % possui mestrado, 20,3% concluiu o doutoramento e os restantes 8,7% pertencem a indivíduos com pós-graduação, sendo que do total de indivíduos que respondeu, 5 deles (7,2%), apenas possui o ensino secundário.

Podemos concluir que a larga maioria dos inquiridos possuiu o ensino superior concluído, sendo que o maior número é de indivíduos com licenciatura (27 indivíduos), a que se seguem indivíduos com mestrado (17) e com doutoramento (14).

É claramente visível a formação avançada dos indivíduos, o que os coloca num patamar de aliciamento superior da ferramenta.

Foram igualmente os inquiridos questionados sobre a sua idade, tendo sido obtidos os resultados evidenciados abaixo:

Gráfico 1 Idade dos Inquiridos



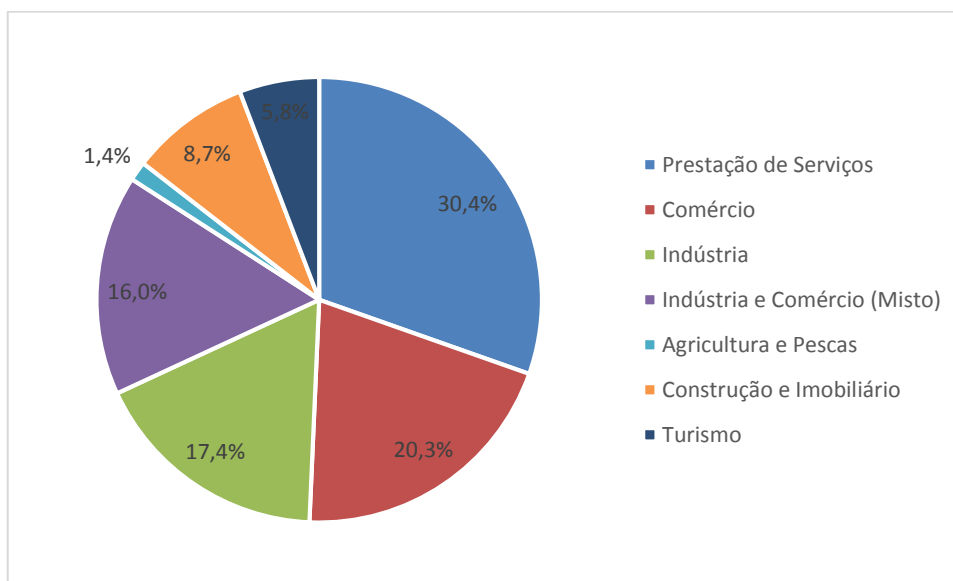
Fonte: Elaboração Própria

A idade da maioria dos inquiridos estava compreendida no intervalo entre os 46 anos e os 64 anos de idade, com 49,3% das respostas. Com 27,5% de respostas, estão os indivíduos com idade entre os 31 anos e 45 os anos de idade. Com 14,5% temos indivíduos com mais de 65 anos e com idade até aos 30 anos, somente 8,7%.

Podemos concluir que a grande maioria dos indivíduos que respondeu ao questionário tem uma idade madura, pois 63,8% tem mais de 46 anos.

Pretendemos também caracterizar as empresas, nomeadamente o seu setor de atividade tendo obtido respostas distintas, distribuídas pelas múltiplas opções, como podemos observar no gráfico abaixo:

Gráfico 2 Distribuição das empresas por setor



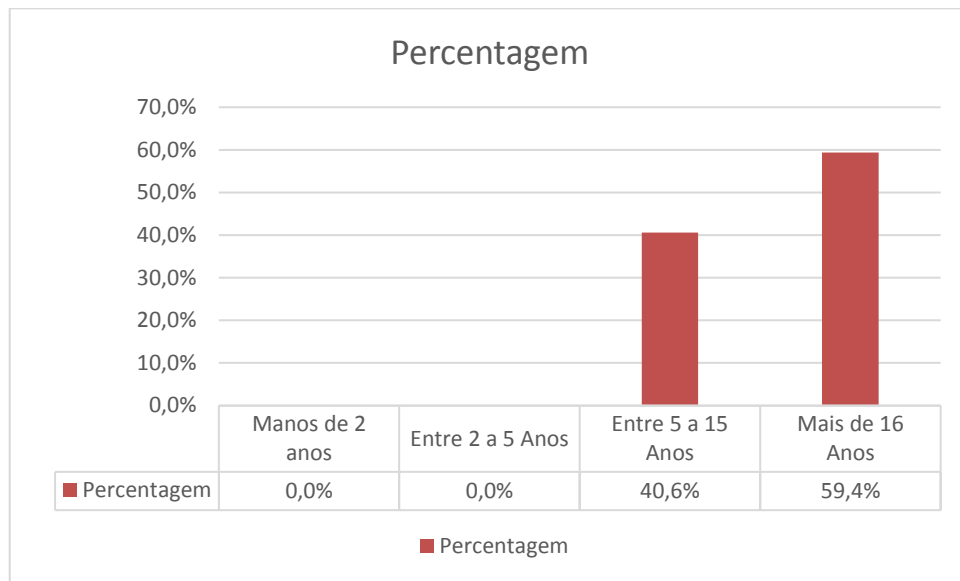
Fonte: Elaboração Própria

De acordo com a informação obtida observámos que foi o setor da prestação de serviços que teve mais respondentes - 30,4%, seguindo-se o comércio com 20,3% e a indústria com 17,4%. Podemos igualmente observar que 16% das empresas que responderam são do setor da indústria e comércio (misto). Outros setores como o da agricultura e pescas com 1,4%, a construção e imobiliário com 8,7%, e o setor do turismo com 5,8% de respostas obtidas, foram outros dos setores que responderam ao inquérito.

Podemos concluir que embora tenhamos obtido respostas de diversos sectores de atividade, o maior número de empresas respondentes são do setor da prestação de serviços com 21,7%, seguido do setor do comércio com 20,3%.

Quanto à identificação do número de anos de atividade que as empresas já levam, foi possível identificar os dados reproduzidos de seguida:

Gráfico 3 Início de atividade

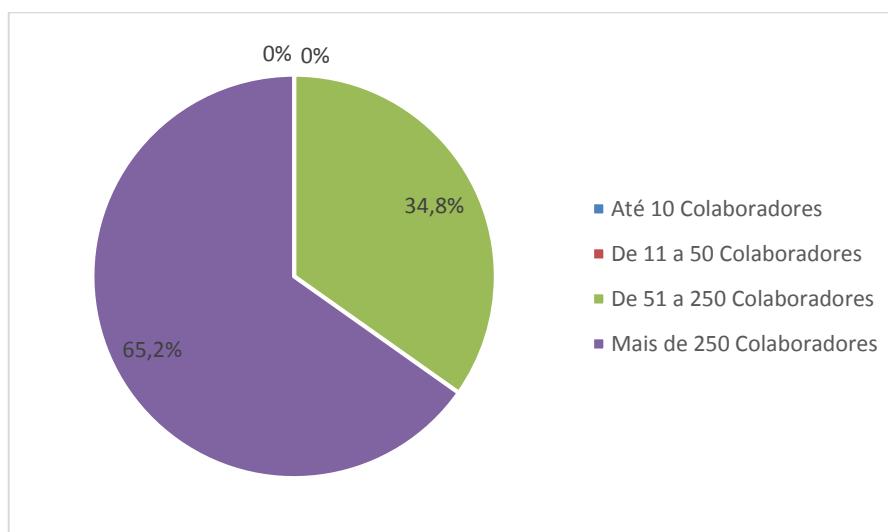


Fonte: Elaboração Própria

Das 69 empresas que responderam ao inquérito por questionário, 59,4% estão no mercado há mais de 16 anos, sendo que as restantes empresas estão no mercado no intervalo entre 5 e 15 anos. Podemos então afirmar que as empresas respondentes estão sustentadamente implantadas no mercado.

Pretendemos também determinar a dimensão das empresas na vertente do número de funcionários, tendo sido possível apurar, em relação a 2017 os seguintes resultados:

Gráfico 4 Número Médio de Colaboradores em 2017



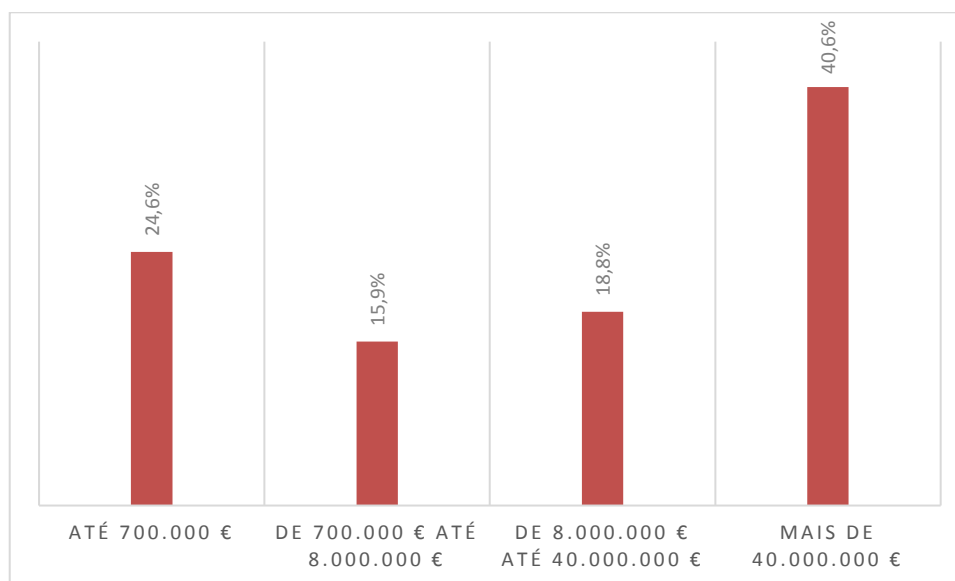
Fonte: Elaboração Própria

Dos resultados obtidos identificam-se que 34,8% das empresas tem ao seu serviço em média no ano de 2017, entre 51 e 250 colaboradores. Já 65,2%, das empresas, indicam ter tido em 2017 ao seu serviço mais de 250 colaboradores.

Os dados obtidos permitem concluir que tendencialmente as empresas são grandes e médias empresas.

Analisámos igualmente o volume de negócios das empresas inquiridas, tendo sido obtidos a seguinte informação:

Gráfico 5 Volume anual de negócios em 2017



Fonte: Elaboração Própria

No gráfico acima, podemos observar que quando inquiridas sobre o volume anual de negócios, 40,6% das empresas afirmam ser mais de 40.000.000 euros em 2017, 18,8% afirma ter entre 8.000.000 euros e 40.000.000 euros e 15,9% das empresas afirma ter tido em 2017 um volume de negócios entre 700.000 euros e 8.000.000 euros, 24,6% afirma ter um volume anual de negócios até 700.000 euros.

A informação recolhida permite concluir que as respostas ao inquérito foram dadas maioritariamente por indivíduos com um nível de ensino elevado, em idade madura e com um cargo na empresa de responsabilidade. Podemos ainda indicar que os setores de atividade que mais responderam ao inquérito foram o setor de prestação de serviços e da indústria e do comércio, sendo a maioria das empresas respondentes entidades com mais de 250 colaboradores e com um volume de negócios superior a 40.000.000 euros.

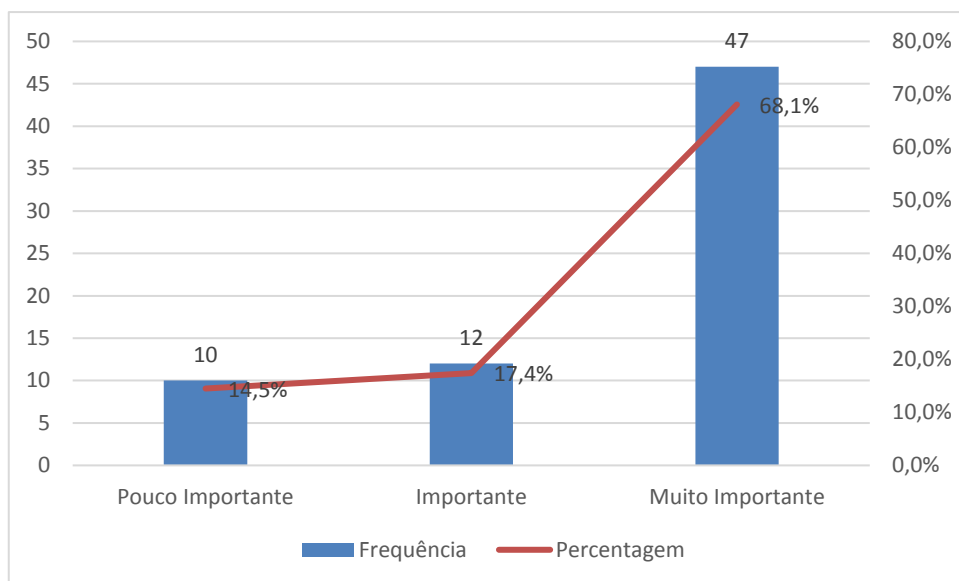
4.1.2. Estudo da informação contabilística e do TDB

Analisemos de seguida a secção 4 do questionário, que processa a informação contabilística e sobre o TDB.

4.1.2.1 Importância dada à Contabilidade de Gestão

Quando questionadas sobre a importância dada à Contabilidade de Gestão, com o intuito de perceber se as empresas em Portugal olham para este sistema de informação como algo fundamental no seu tratamento e análise, foi possível obter os seguintes resultados:

Gráfico 6 Importância dada pela empresa à Contabilidade de Gestão



Fonte: Elaboração própria

Sobre a importância dada à contabilidade de gestão, 68,1% das empresas, consideram-na muito importante na sua organização. Já 17,4% consideram importante, e um valor residual de 14,5%, consideram pouco importante.

Podemos assim constatar que a maioria das empresas Portuguesas, consideram que a Contabilidade de Gestão é muito importante para a gestão de uma organização.

4.1.2.2 *Controller* de gestão

Pretendemos também verificar se as empresas inquiridas, têm institucionalizado a função de *Controller*, tendo sido obtida a seguinte informação:

Tabela 3. Existência de *Controller*

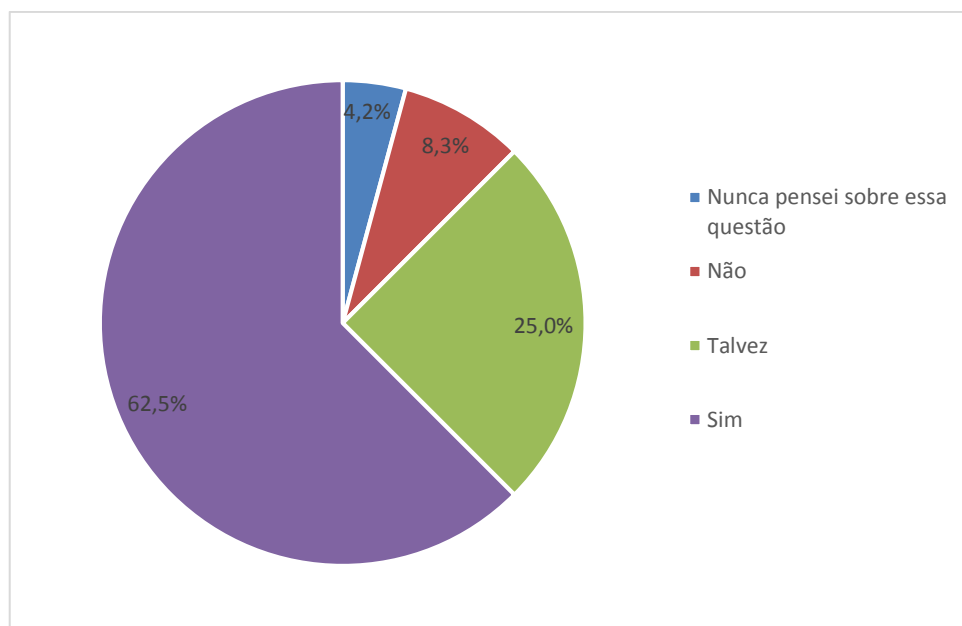
	Frequência	Porcentagem
Não	24	34.8
Sim	45	65.2
Total	69	100.0

Fonte: Elaboração própria

Das 69 empresas inquiridas 65,2% dizem que existe esse lugar na sua organização, e 34,8% dizem que não.

Das 24 empresas que não têm um *controller* na sua organização, 62,5% pensa vir a ter no futuro, 25% indicam que talvez venham a ter, e 4,2% afirmam que nunca tinham pensado na questão. Já 8,3% das empresas não pensa de todo vir a ter um *controller* na sua organização.

Gráfico 7 Possibilidade de vir a ter *Controller* na empresa



Fonte: Elaboração própria

Foram igualmente questionadas as empresas sobre se, para além da contabilidade financeira legalmente imposta (SNC), a empresa possui sistemas ou ferramentas adicionais de apoio à gestão, tendo sido obtidas as seguintes respostas:

Tabela 4. Empresas com ferramentas de gestão

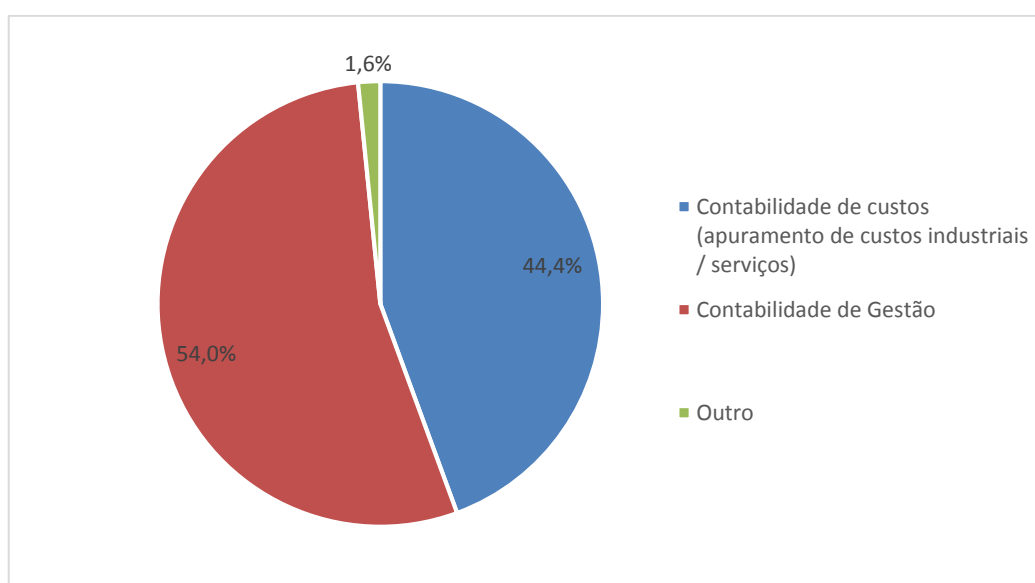
	Frequência	Percentagem
Não	6	8.7
Sim	63	91.3
Total	69	100.0

Fonte: Elaboração própria

Das 69 empresas que responderam ao questionário, 63 (91,3%) possui um sistema ou ferramentas de apoio à gestão, e 6 (8,7%) disseram que não tinham qualquer apoio para além da informação fornecida pela contabilidade financeira.

Foram igualmente questionadas as empresas que possuem ferramentas de gestão para saber quais as que utilizam, tendo sido obtidos os seguintes resultados:

Gráfico 8 Ferramentas de apoio à gestão

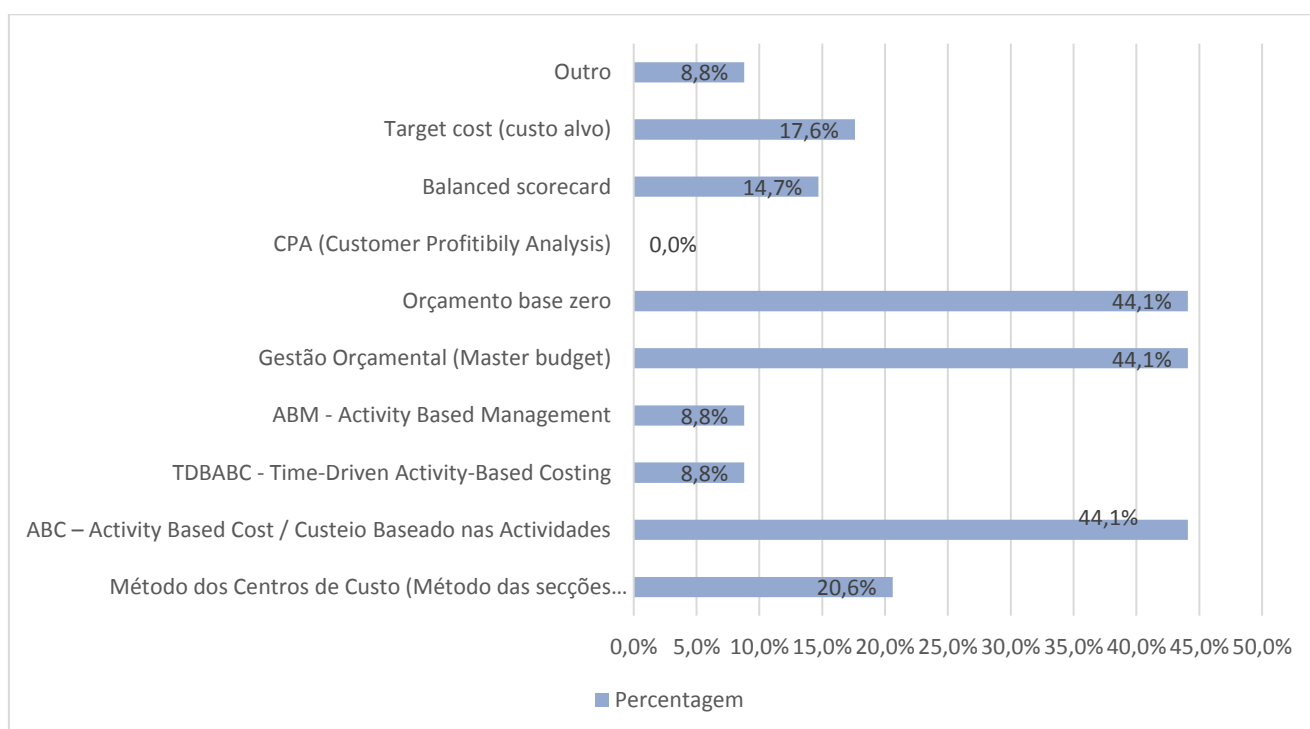


Fonte: Elaboração própria

Das empresas respondentes que afirmaram possuir ferramentas de apoio à gestão (34 empresas), a maioria (54,%) indicou possuir Contabilidade de Gestão, e 44,4% indicou ter apuramento de custos industriais/serviços.

Questionámos igualmente as 34 empresas que indicaram ter um sistema de Contabilidade de Gestão institucionalizado, sobre qual/quais o(s) método(s) de contabilidade de gestão utilizado(s), tendo sido obtidos os seguintes dados:

Gráfico 9 Método de Contabilidade de Gestão utilizado



Fonte: Elaboração própria

Podemos verificar que os métodos de Contabilidade de Gestão mais utilizados são o ABC, o Orçamento Base Zero e o Master Budget, com 44,1% das respostas, seguido do método das secções homogéneas com 20,6% das respostas.

4.1.3 O TDB nas empresas Portuguesas

Após termos analisado a utilização da Contabilidade de Gestão pelas empresas inquiridas, passamos a analisar o uso do TDB.

4.1.3.1 Conhecimento sobre a ferramenta TDB

Aos inquiridos foi questionado o seu conhecimento sobre a ferramenta de análise TDB, tendo sido obtidos os seguintes resultados:

Tabela 5. Conhecimento do TDB

	Frequência	Porcentagem
Não	8	11.6
Sim	61	88.4
Total	69	100.0

Fonte: Elaboração própria

Das 69 empresas que responderam ao questionário, 61 dizem conhecer a ferramenta de análise TDB e 8 empresas não conhecem. Já quando questionadas sobre a utilização da ferramenta de análise TDB foram obtidos os seguintes resultados:

Tabela 6. Empresas que trabalham com TDB

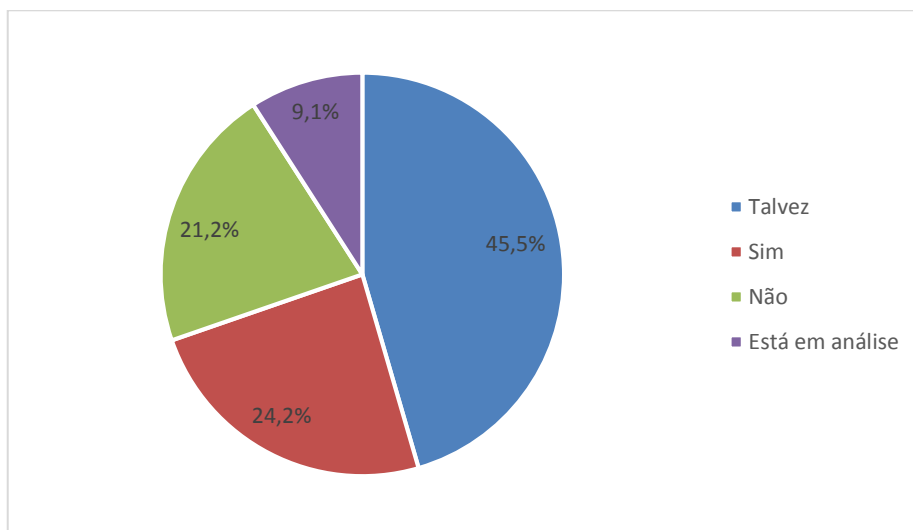
	Frequência	Porcentagem
Não	30	43.5
Sim	39	56.5
Total	69	100.0

Fonte: Elaboração própria

Das 61 empresas que dizem conhecer o TDB, 39 trabalham com a ferramenta de análise, e 30 empresas indicam não trabalhar.

Em continuidade, as empresas que afirmam não trabalhar com o TDB foi questionado se pensavam vir a trabalhar no futuro tendo sido obtidos os seguintes dados:

Gráfico 10 Possibilidade de vir a trabalhar com o TDB

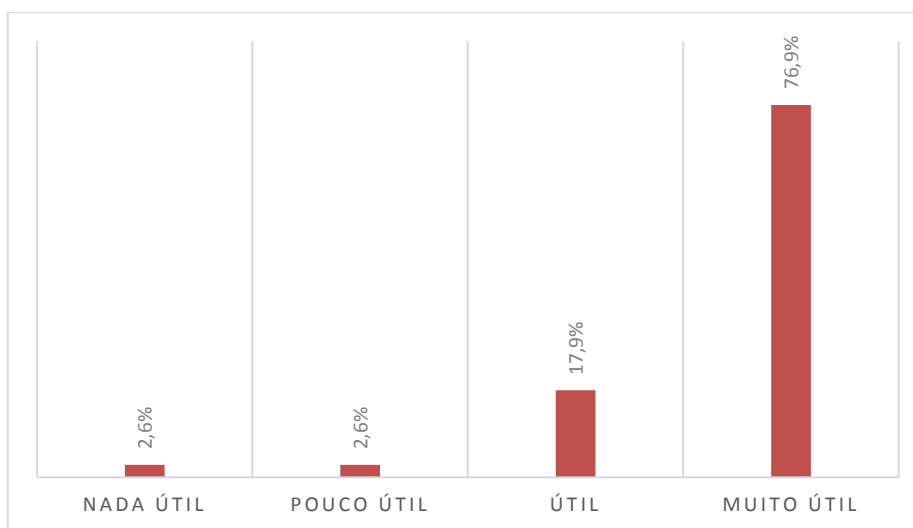


Fonte: Elaboração própria

A análise permitiu concluir que 45,5% das empresas que não trabalha com o TDB, indicaram que talvez possam vir a trabalhar com a ferramenta no futuro, tendo 24,2% informado que já trabalhavam. Para 9,1% das empresas que não trabalham com o TDB, está em análise uma proposta para vir a trabalhar no futuro, e 21,2% das empresas respondentes afirmaram que não pensam vir a trabalhar com o TDB no futuro.

Quando questionadas as empresas respondentes que trabalham com o TDB se consideram a ferramenta útil, foram obtidos os seguintes resultados:

Gráfico 11 Utilidade do TDB

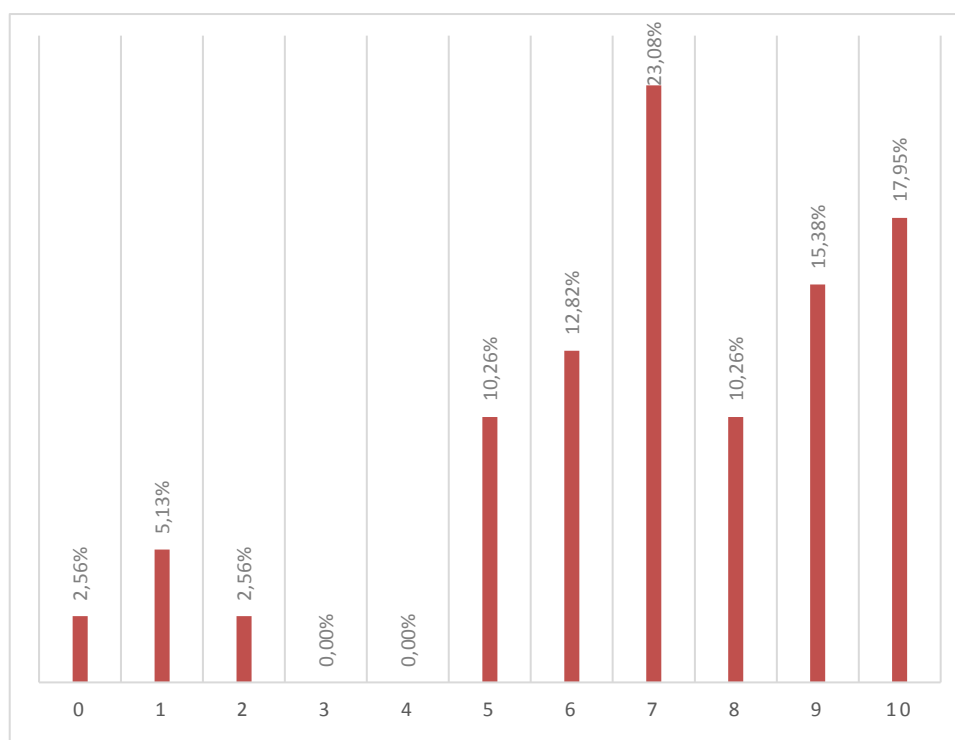


Fonte: Elaboração própria

A grande maioria das empresas inquiridas consideram o TDB importante para a organização, 76,9% consideram muito útil e 17,9% útil. Aqueles que não atribuem utilidade ao TDB são valores residuais.

Foram igualmente questionados os inquiridos sobre a nota que, atribuem à ferramenta, numa escala de 0 a 10, tendo sido obtidos os seguintes resultados:

Gráfico 12 Classificação do TDB

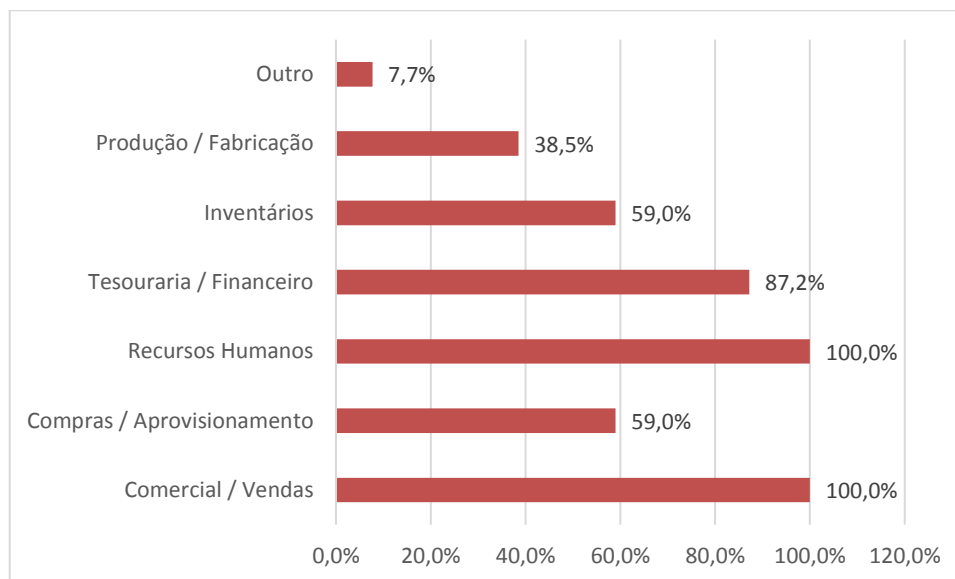


Fonte: Elaboração própria

Para as empresas inquiridas que trabalham com a ferramenta de análise TDB, a avaliação da ferramenta é efetuada numa escala superior a 5, sendo que a nota 7 é a mais atingida, com 23,08%, seguida da nota 10 com 17,95% obtivemos respostas no intervalo 0 e 2 o que nos leva a crer que nem todas as empresas classificam o TDB com nota positiva, embora percentagem seja diminuta.

Questionamos também as empresas que implementaram o TDB, sobre as áreas onde a implementaram, tendo sido obtido os seguintes resultados:

Gráfico 13 Áreas em que as empresas aplicam o TDB

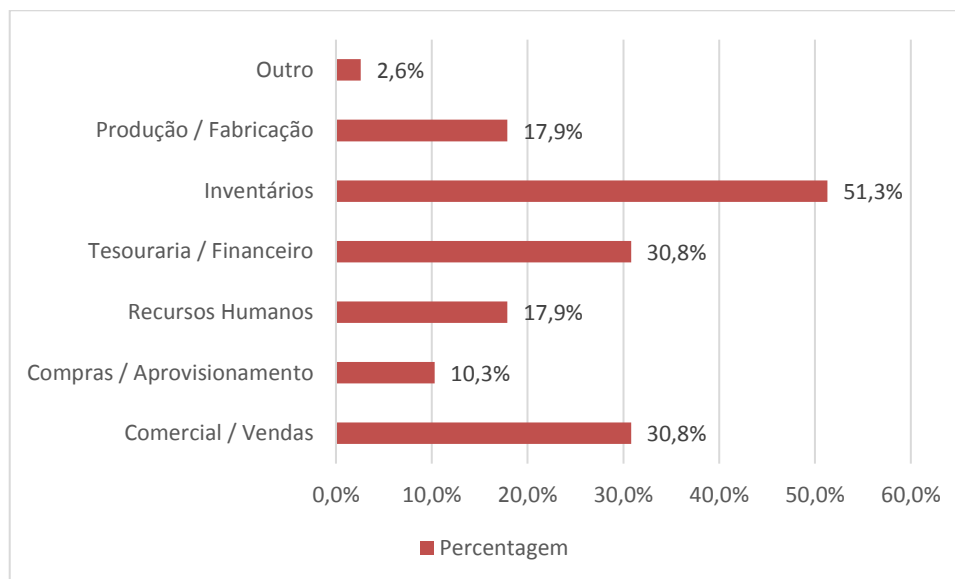


Fonte: Elaboração própria

Das 39 empresas que têm o TDB implementado, todas utilizam a ferramenta na análise da área comercial/vendas e dos Recursos Humanos. Podemos também verificar que outra área onde o TDB é mais aplicado, é na tesouraria / financeira com 87,2%, seguindo-se a área das compras / aprovisionamento e inventários com 59 % de aplicação da ferramenta.

Quisemos implicitamente saber em que áreas, a ferramenta TDB teve mais dificuldades de implementação, tendo sido obtidos os resultados que apresentamos abaixo:

Gráfico 14 Áreas onde se sentiu mais dificuldade de implementar o TDB

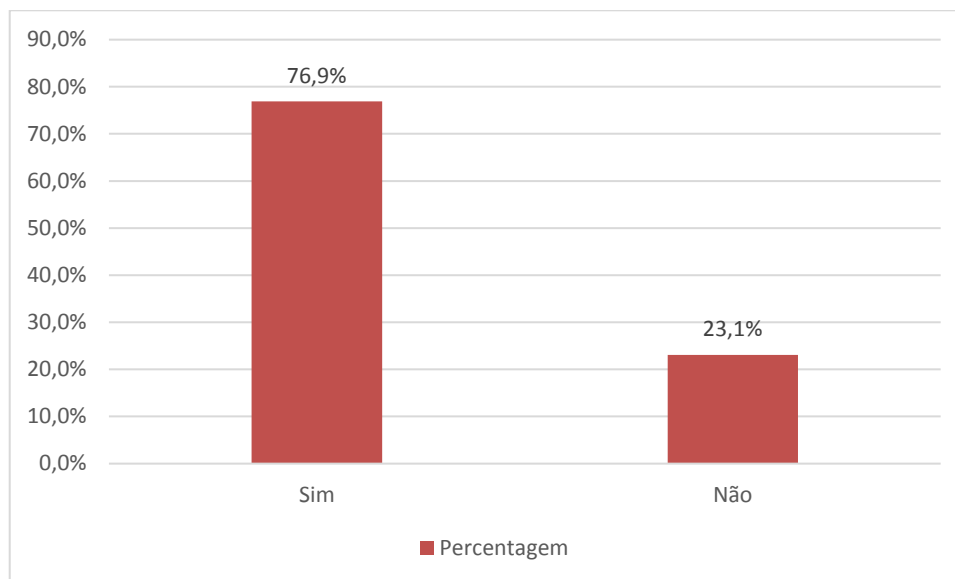


Fonte: Elaboração própria

Para 51,3% das empresas inquiridas, a área onde se sentiu maior dificuldade de implementação da ferramenta TDB, foi a área de inventários, seguindo-se as áreas Comercial/ Vendas e Tesouraria / Financeira com 30,8%. Podemos ainda dizer que com menor dificuldade de implementação, se encontram as áreas de Recursos Humanos e Produção.

Foram igualmente questionados os inquiridos sobre os conhecimentos detidos para manusear o TDB, visto que, o risco de não compreensão dos dados, ou da construção de um TBD que faça sentido para a organização, poderá estar na falta de bases para o operador trabalhar com a ferramenta.

Gráfico 15 Utilizadores com conhecimentos sobre o manuseamento do TDB

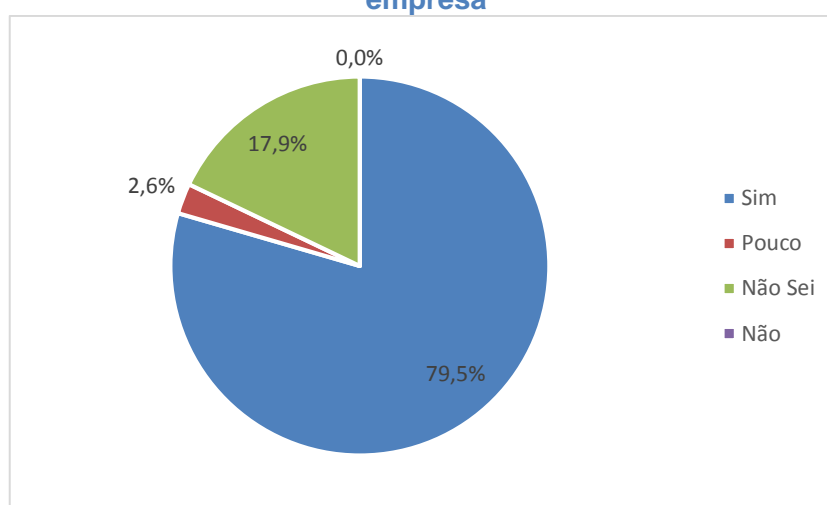


Fonte: Elaboração própria

Pelo gráfico acima verificamos que 76,9% dos inquiridos consideram ter conhecimentos avançados no manuseamento do TDB, contra 23,1% que afirmam não ter conhecimentos avançados para trabalhar com a ferramenta.

Quisemos igualmente saber se as empresas que trabalham com o TDB, consideram que o investimento efetuado, trouxe ou irá trazer benefícios para a empresa, tendo sido obtidas as seguintes respostas:

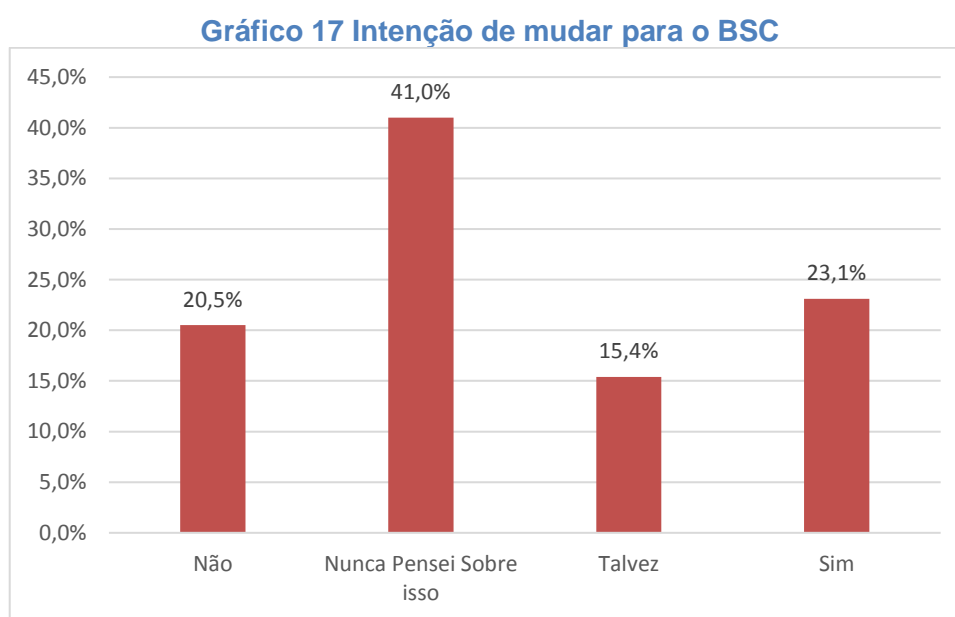
Gráfico 16 Utilizadores que consideram que o TDB irá trazer benefícios para a empresa



Fonte: Elaboração própria

A maioria das empresas inquiridas que trabalham com o TDB consideram que a ferramenta apresenta benefícios para a organização, com uma taxa de representatividade 79,5%. Para 17,9% das empresas inquiridas existe desconhecimento se o TDB traz benefícios e para uma minoria de 2,6% a ferramenta apresenta poucos benefícios.

Como o TDB se insere num mercado em concorrência com o BCS, questionaram-se os inquiridos se decidissem optar por outra ferramenta, que não o TDB, oporiam pelo BSC, tendo obtido os seguintes resultados:



Fonte: Elaboração própria

A intenção de mudar para o BSC resume-se a 23,1% das empresas inquiridas, em contraponto com 20,5% das empresas que indica não ter intenção de mudar. No entanto 15,4% indica que talvez venha a implementar o BSC, em detrimento do TDB. A maioria, 41% dos inquiridos, nunca pensaram na possibilidade de mudar de ferramenta de análise, em favor do BSC.

4.2. Discussão dos resultados

Vivemos na era das tecnologias de informação e as empresas vêm-se a braços com estratégias empresariais pensadas à medida para singrar nos mercados competitivos em que se inserem, no entanto, é necessário acautelar que nem todas

as inovações podem ser estratégicas. Segundo Navaza, Soteras e Costa (2008), as empresas não devem optar por todas as estratégias, nem por todas as tendências, devendo optar por algo que crie valor ao cliente. Como tal, podemos concluir relativamente à questão se podemos caminhar para um futuro sem ferramentas de gestão, é claro após o estudo do tema, que será muito mais difícil e moroso atingir as mesmas conclusões sem o apoio de ferramentas de análise. Constatámos também que a maioria das empresas dá grande relevo à Contabilidade de Gestão, como instrumento de gestão, sendo evidente que não existem estratégias de implementação perfeitas, ou seja, não existe um *roll out* perfeitamente adaptável a qualquer empresa, sem necessidade prévia de análise, execução e implementação. Entra assim o papel do Controlo de Gestão aliado à criação de estratégias de implementação e manutenção de ferramentas de análise capazes de criar valor para uma organização. Segundo (Daniels, 1994), a maior parte dos executivos e dos gestores afirmam estar a alterar ativamente os seus sistemas de TI, para se tornarem mais competitivos. Relativamente ao papel do ERP's, como elo de ligação às ferramentas de análise, percebemos que segundo (Daniels, 1994) os integradores de sistemas têm reunido esforços para ligar os sistemas entre si, ou seja, não adianta adquirir várias ferramentas informáticas se não se conseguir "ligar" a informação entre si. Cabe ao consultor estratégico montar o sistema de integração, devendo as empresas estar conscientes de que o investimento na área tem que existir para atingir os resultados pretendidos com a implementação das ferramentas tecnológicas associadas ao Controlo de Gestão. Ainda segundo o mesmo autor os consultores são os cirurgiões do coração e do cérebro das TI, sendo caros, porém capazes de salvar a vida de uma empresa. Vimos que a maioria dos respondentes ao questionário conhecem a ferramenta TDB, o que demonstra a sua notoriedade no mercado, sendo que a maioria indicou trabalhar com a ferramenta, mas daqueles que não trabalham, também a maioria afirmou pensar vir trabalhar ou até já tinham uma proposta apresentada. É de realçar que as empresas que trabalham com o TDB, consideram que a ferramenta é muito útil para a sua gestão interna, classificando o TDB como entre 7 e 10, sendo 10 a nota máxima.

Através do estudo ficou claro que, os inquiridos estão satisfeitos com a ferramenta de análise TDB, o que vai ao encontro ao demonstrado no capítulo 2. Para Jordan et al. (2011), o TDB deve essencialmente assumir-se como um instrumento de gestão e de ação bastante sintético e acreditamos que perante a satisfação dos inquiridos, o TDB está a cumprir o seu papel.

Pudemos constatar com o estudo efetuado que a área onde a ferramenta é mais utilizada é nas áreas dos Recursos Humanos e Comercial / Vendas, sendo que as empresas sentiram maiores dificuldades de implementação na área dos Inventários, seguindo-se a área de Tesouraria / Financeira. Os inquiridos consideram que o TDB é gerador de benefícios para a organização, o que nos remete para vários estudos analisados, como seja Nobre (2001), que concluiu que com a implementação do TDB conseguiram alcançar benefícios na organização estudada, ajudando na eficiência assim como no controlo da eficácia, ou mesmo Epstein e Manzoni (1998) que aponta a implementação do TDB com um avanço na gestão de uma organização.

Segundo Jordan et al. (2011) os gestores necessitam de dispor de informação dos resultados da organização de forma permanente para poderem tomar decisões de forma rápida. Como tal as ferramentas de gestão são o seu melhor aliado, sejam elas o TDB ou o BSC. Vimos através do estudo que os inquiridos quando questionados sobre uma possível mudança de ferramenta de gestão do TDB para o BSC mostraram interesse na intenção de mudar, embora a maioria nunca tivesse pensado sobre essa questão. Segundo Epstein e Manzoni (1998) o TDB fica aquém do BSC, uma vez que enfatiza demasiado as medidas financeiras, deixando de lado as medidas não financeiras.

Podemos verificar que o TDB quando comparado com o BSC, segundo Bessire e Baker (2005), pode ser encarado como um elemento de complementaridade, o que pode de alguma forma justificar a intenção de mudança. Porém Russo (2006), indica que apesar das recomendações quanto ao modo de utilização do TDB, nem sempre os gestores retiram o melhor partido das suas potencialidades, o que compromete o exercício da gestão.

Basicamente o contexto de economia que vivemos nos dias hoje é muito diferente daquele que se vivia há anos atrás e será assim certamente também no futuro. Nesse sentido as empresas estão sujeitas a desafios dentro da organização que consiga dar respostas válidas, face à velocidade das alterações nos mercados que vivemos nos dias de hoje. Não se trata só de optar por tudo aquilo que se vê, mas sim, por conseguir escolher a melhor estratégia a seguir. Segundo Russo (2006), as empresas instituídas em economias desenvolvidas que competem em mercados abertos, há muito tempos que se preocupam com medidas e avaliação de desempenho, o que entra em concordância com o estudo, uma vez que se consegue perceber a preocupação das empresas portuguesas em trabalhar com ferramentas de análise, no caso o TDB, devendo as estratégias ser delineadas à medida de cada empresa. Kaplan e Norton (2001) indicam que as empresas enfrentaram problemas na implementação de estratégias baseadas no conhecimento de outras organizações, o que nos leva a acreditar que o processo de implementação da estratégia deve ser cuidadosamente avaliado, analisado e testado com as pessoas chave da organização.

No estudo, quando comparadas as duas ferramentas de análise as opiniões divergem, visto que Bourguignon et al. (2004), concluem que as principais diferenças entre o BSC e o TDB reside no fato dos seus pressupostos metodológicos serem distintos, porém Bessire e Baker (2005), indicam que existe um sentido de complementaridade entre as duas ferramentas.

Para Vayre (2016), as novas tecnologias aliadas aos TDB possibilitam às empresas inovar. Para tal os gestores e decisores necessitam possuir a mente aberta às novas TI, alargando assim horizontes.

CAPÍTULO V – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

5.1 Conclusões

Este trabalho teve como fim principal conhecer o papel das ferramentas de análise no controlo da gestão estratégica das empresas, em especial do TDB pela notoriedade que tem no mercado, uma vez que tendo surgido há vários anos continua a experienciar inovações que o permitem tornar, sendo encarado como um instrumento de avaliação e desempenho que remonta ao início do século XX, mas que tem prosperado através de inovação, deixando para trás a ideia de um quadro de comandos que apenas detalha factos financeiros.

Ao longo das últimas décadas, temos assistido a diversas mudanças na forma de pensamento e conceção da gestão. Percebemos também que a exigência fiscal do envio de relatórios mensais, trimestrais ou anuais ocupa grande parte do tempo do departamento financeiro das empresas, o que por vezes marginaliza a contabilidade interna, causando falta de eficácia na análise e implementação de medidas corretivas. Deve o departamento alocado ao controlo de gestão liderar o processo para que a empresa oriente a estratégia com base nos seus princípios, o que pode ainda nos dias de hoje ser uma tarefa nefasta, visto que é necessário mudar as mentalidades agarradas ao passado. É necessário investir em formação na área financeira, concertar esforços em adquirir *know-how*, para permitir a criação de valor. É também necessário, envolver pessoas na causa que é comandar uma empresa, ou seja incentivar, motivar, tornar um orgulho representar uma organização. Este é um ponto-chave que acreditamos que deve existir numa organização.

Com os processos de funcionamento do Departamento de Controlo alinhados, devem as empresas apostar em ferramentas de análise e apoio à gestão.

Com base no estudo efetuado, a partir de um inquérito por questionário realizado às empresas portuguesas podemos concluir que algumas referem utilizar a ferramenta de análise implícita neste estudo, o TDB, sendo que outras garantem não conhecer ou não trabalhar com esta ferramenta.

É perceptível que uma organização que não possua uma estratégia está limitada em vários aspetos, podendo mesmo ser catastrófico o seu desfecho. Está claro que é necessário conhecer a visão e a missão da organização para delinear caminhos a seguir. Porém o caminho é longo, e como tal as organizações necessitam de estar munidas de ferramentas que ajudem na análise interna, para assim conseguirem alcançar as metas projetadas. Nesse sentido entram as ferramentas de análise estratégica como o TDB e o BSC. Quanto a este último, não poderíamos deixar de o abordar, visto ser uma das ferramentas de análise de gestão com mais notoriedade no mercado mundial, sendo apontado o seu aparecimento com a inspiração no TDB

Ao passo que o TDB se assume como um instrumento de análise rápida, em tempo útil, o BSC promove relações causa-efeito entre as diferentes perspetivas, garantindo a revisão da estratégia da empresa. Para os defensores do TDB, o BSC possui falta de originalidade na sua conceção, indicando que o foi o TDB que inspirou a conceção do BSC. Na realidade estamos a falar de duas ferramentas que podendo ser complementares promovem os interesses das organizações.

5.2 Limitações ao estudo

Como limitações ao estudo, podemos apontar:

- ✓ O fato do estudo não permitir retirar análise por região;
- ✓ Embora exista satisfação dos inquiridos na utilização do TDB, ficou evidente que a mudança para o BSC, poderá ser uma opção e quanto a este fato não conseguimos responder porquê;
- ✓ O volume de respostas recebido apenas permitiu uma análise de estatística descritiva, não permitindo ir mais além nas conclusões.

5.3 Sugestões para investigações futuras

Como sugestão para futuras investigações sugerem-se outras abordagens visto que na realização do estudo existiram limitações que impediram estudar:

- ✓ A dificuldade de implementação de um TDB aliado aos ERP's;

- ✓ O alargamento do estudo às empresas de Portugal, sem distinção por região, pois seria interessante perceber se a ferramenta é usada com maior ênfase em determinadas zonas e porquê;
- ✓ Outro ponto que seria interessante estudar é a dificuldade de implementação do TDB por setor de atividade;
- ✓ Outro ponto interessante seria efetuar um estudo de caso de uma empresa que implementasse em simultâneo as ferramentas de análise TDB vs BSC em paralelo, podendo assim efetuar uma comparação sobre as duas ferramentas em ambiente real.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Bessire, D., & Baker, C. R. (2005). The French Tableau de bord and the American Balanced Scorecard: A critical analysis. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(6), 645–664. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2004.01.004>
- Bourguignon, A., Malleret, V., & Nørreklit, H. (2004). The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: The ideological dimension. *Management Accounting Research*, 15(2), 107–134. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2003.12.006>
- Caiado, A. C. P. (2015). *Contabilidade analítica e de gestão* (8th ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Costa, C., & Alves, G. (2014). *Contabilidade financeira*. Venda do Pinheiro: Rei dos livros.
- Cruz, C. (2005). *Balanced scorecard centrar uma organização no que é essencial*. Porto: Vida económica.
- Daniels, N. C. (1994). *Estratégias empresariais e tecnológicas da informação*. Lisboa: Caminho.
- Dupuy, Y., & Roland, G. (1999). *Controlo de gestão: um manual pluridisciplinar que envolve todas as áreas de gestão*. Mem Martins: Edições CETOP.
- Epstein, M., & Manzoni, J.-F. (1998). Strategy: From Tableaux de Bord to Balanced Scorecards. *European Management Journal*, 16(2), 190–203.
- Ermann, C. G. (2005). Une typologie des tableaux de bord implantés dans les petites et moyennes entreprises. *Finance Contrôle Stratégie*, 8(3), 125–143.
- Farreca, E. (2006). *Estratégia: Da formulação à acção aplicando o Balanced Scorecard*. Mangualde: Edições Pegado, LDA.
- Ferreira, R. (1993). *Pensar a gestão*. Lisboa: Fim de século edições, LDA.
- Geada, F., Cruz, L., & Silva, T. (2012). *Value Balanced Scorecard ferramenta para atingir a excelência*. Lisboa: Edições Síbal, LDA.
- Jordan, H., Neves, J. C. das, & Rodrigues, J. A. (2011). *O controlo de gestão : Ao serviço da estratégia e dos gestores*. Lisboa: Áreas Editora.

- Kaplan, R., & Norton, D. (2001). *Organização orientada para a estratégia*. Rio de Janeiro: Editora Campus.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *Translating strategy into action the balanced scorecard*. Unit States of América: Printed Library Materials.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1997). *A estratégia em acção: balanced scorecard* (16th ed.). Rio de Janeiro: Editora Campus.
- Major, M. J., & Vieira, R. (2009). Activity-Based costing/ management. In M. J. Major & R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e controlo de gestão: Teoria, metodologia e prática* (pp. 245–278). Lisboa: Escolar Editora.
- Matos, L., & Ramos, I. (2009). *Medir para gerir o Balanced Scorecard em hospitais*. Lisboa: Edições Sílabo, LDA.
- Messeghem, K., Naro, G., & Sammut, S. (2010). Construction d ' un outil stratégique d ' évaluation de la création d ' entreprise : Apport du tableau de bord. *Gestion 2000*, 95–112.
- Moisson, M. (1971). *El control de la gestión mediante el cuadro de mandos tableau de bord*. Barcelona: Editores técnicos asociados, s.a.
- Navaza, C. L., Soteras, Á. M., & Costa, A. N. da. (2008). *Estratégias Empresariais*. Porto: Vida económica.
- Nobre, T. (2001). Management hospitalier : du controle externe au pilotage, apport et adaptabilite du tableau de bordprospeetif. *Comptabilite - Controle - Audit*, 2(7), 125–146.
- Pillot, G. (1992). *O controlo de gestão: Em schémacolor*. Lisboa: Ediprisma.
- Reis, F. L. (2010). *Como elaborar uma dissertação de mestrado segundo bolonha*. Lisboa: Pactor.
- Ribeiro, J., & Oliveira, J. (2009). Sistemas Enterprise Resource Planning. In M. J. Major & R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática* (pp. 335–360). Lisboa: Escolar Editora.
- Russo, J. (2006). *Balanced Scorecard para PME* (6th ed.). Lisboa: Lidel.

- Sousa, M., & Rodrigues, L. (2002). *O balanced scorecard um instrumento de gestão estratégica para o século XXI*. Porto: Editora Rei dos Livros.
- Vayre, J. (2015). Les tableaux de bord sur données massives , pour un nouveau management de l ' innovation ? *Innovations: Revue D'économie et de Management de L 'innovation*, 2(47), 101–121.
- Zwirtes, A., Diehl, C. A., & Rodniski, C. M. (2013). Tableau de Bord: Proposta de aplicação em agroindústria Brasileira. *Revista Universo Contábil*, 9(2), 63–82.

ANEXOS

Anexo 1 – Lista das empresas Portuguesas contactadas

1	GALP MADEIRA DISTRIBUIÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES, S.A.
2	HOSPITAL DE SANTA CRUZ, S.A.
3	ATEP - AMKOR TECHNOLOGY PORTUGAL, S.A.
4	CAIXA - BANCO DE INVESTIMENTO, S.A.
5	COSMOS - VIAGENS E TURISMO, S.A.
6	CIMONTUBO - TUBAGENS E SOLDADURA, LDA
7	MSFT - SOFTWARE PARA MICROCOMPUTADORES, LDA
8	BP PORTUGUESA, S.A.
9	ASCENDI GRANDE PORTO - AUTO ESTRADAS DO GRANDE PORTO, S.A.
10	AGRUPALTO - AGRUPAMENTO DE PRODUTORES AGROPECUÁRIOS, S.A.
11	BANCO COMERCIAL PORTUGUÊS, S.A.
12	AUCHAN PORTUGAL - HIPERMERCADOS, S.A.
13	MAREC - ESPAÇO CASA, S.A.
14	ALLIANCE HEALTHCARE, S.A.
15	LOGITERS - LOGÍSTICA, PORTUGAL, S.A.
16	CAPITALPOR - PARTICIPAÇÕES PORTUGUESAS, SGPS, S.A.
17	BLOCOTELHA - STEEL CONSTRUCTIONS, S.A.
18	CARNES MEIRELES DO MINHO, S.A.
19	EMBRAER PORTUGAL - ESTRUTURAS EM COMPÓSITOS, S.A.
20	MANPOWER PORTUGAL - EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO, S.A.
21	CEPSA - PORTUGUESA PETRÓLEOS, S.A.
22	BENTELER - INDÚSTRIA DE COMPONENTES PARA AUTOMÓVEIS, LDA
23	M.NEVES & B.NEVES, LDA
24	MULTITEMPO - EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO, LDA
25	BOLLINGHAUS STEEL, S.A.
26	EEM - EMPRESA DE ELECTRICIDADE DA MADEIRA, S.A.
27	MIBEPA - IMPORTAÇÃO, COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO, LDA
28	AGEAS PORTUGAL - COMPANHIA DE SEGUROS, S.A.
29	COINDU - COMPONENTES PARA A INDÚSTRIA AUTOMÓVEL, S.A.
30	RATIOPHARM - COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS, LDA
31	ANA - AEROPORTOS DE PORTUGAL, S.A.
32	BERSHKA (PORTUGAL) - CONFECÇÕES, S.A.
33	PROZINCO - CONSTRUÇÃO E MANUTENÇÃO, S.A.
34	ADP FERTILIZANTES, S.A.
35	GALLO WORLDWIDE, LDA
36	A.MENARINI PORTUGAL - FARMACÊUTICA, S.A.
37	EFACEC - ENGENHARIA, S.A.
38	DAMIÃO DE MEDEIROS, LDA
39	BIOVEGETAL - COMBUSTÍVEIS BIOLÓGICOS E VEGETAIS, S.A.

40	GARCIA, GARCIA, S.A.
41	NOVA AP - FÁBRICA DE NITRATO DE AMÓNIO DE PORTUGAL, S.A.
42	ARTLANT PTA, S.A.
43	JAPAUTOMOTIVE 3 - COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS, S.A.
44	CELULOSE BEIRA INDUSTRIAL (CELBI), S.A.
45	MACORLUX - ELECTRODOMÉSTICOS, S.A.
46	NOS LUSOMUNDO CINEMAS, S.A.
47	JOHNSON & JOHNSON, LDA
48	CIN INDUSTRIAL COATINGS, S.A.
49	BA GLASS PORTUGAL, S.A.
50	LISNAVE - ESTALEIROS NAVAIS, S.A.
51	GRAN CRUZ PORTO - SOCIEDADE COMERCIAL DE VINHOS, LDA
52	ASTELLAS FARMA, LDA
53	SOLBEL - SOCIEDADE DE BEBIDAS E PRODUTOS ALIMENTARES, S.A.
54	C.SANTOS - VEÍCULOS E PEÇAS, S.A.
55	ALCAPETRO - PETRÓLEOS E DERIVADOS, S.A.
56	FXP - COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS, S.A.
57	GONVARRI - PRODUTOS SIDERÚRGICOS, S.A.
58	ASCENDI NORTE - AUTO-ESTRADAS DO NORTE, S.A.
59	ESCALA VILA FRANCA - SOCIEDADE GESTORA DO ESTABELECIMENTO, S.A.
60	AMORIM & IRMÃOS, S.A.
61	GALLOVIDRO, S.A.
62	DEFIANTE FARMACÊUTICA, S.A. (ZONA FRANCA DA MADEIRA)
63	BIZARRO & MILHO, S.A.
64	ENTREPOSTO LISBOA - COMÉRCIO DE VIATURAS, S.A.
65	COFINA MEDIA, S.A.
66	MANUEL SERRA, S.A.
67	AIR LUXOR, S.A.
68	L.P.M. - COMÉRCIO AUTOMÓVEL, S.A.
69	CAETANO - BAVIERA - COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS, S.A.
70	IMPORTE - COMÉRCIO INTERNACIONAL, S.A.
71	ALIMENTAÇÃO ANIMAL NANTA, S.A.
72	BRISA - AUTO-ESTRADAS DE PORTUGAL, S.A.
73	EURO TYRE - COMERCIALIZAÇÃO DE PNEUS, LDA
74	INVESTSHOES - DISTRIBUIDORES DE CALÇADO S.A.
75	KODAK POLYCHROME GRAPHICS (MADEIRA) - SERVIÇOS, LDA (ZONA FRANCA DA MADEIRA)
76	ALGARTALHOS - SUPERMERCADOS, LDA
77	2045 - EMPRESA DE SEGURANÇA, S.A.
78	PLURAL ENTERTAINMENT PORTUGAL, S.A.
79	CELTEJO - EMPRESA DE CELULOSE DO TEJO, S.A.
80	CAIXA - IMOBILIÁRIO, S.A.
81	COMPAL - COMPANHIA PRODUTORA DE CONSERVAS ALIMENTARES, S.A.
82	EUROFRUTAS - SOCIEDADE DE FRUTAS, S.A.

83	BANCO DE INVESTIMENTO GLOBAL, S.A.
84	CISTER - INDÚSTRIA DE PRODUTOS ALIMENTARES, LDA
85	CODAN PORTUGAL - INSTRUMENTOS MÉDICOS, S.A.
86	JOÃO GOMES CAMACHO, S.A.
87	AGILITY - TRANSITÁRIOS, LDA
88	BALBINO & FAUSTINO, LDA
89	CABELTE METALS - TRANSFORMAÇÃO DE METAIS, S.A.
90	OSCACER - CÉSAR ROLA, LDA
91	ARROZEIRAS MUNDIARROZ, S.A.
92	H.B.FULLER, ISAR-RAKOLL, S.A.
93	CONFETIL, S.A.
94	HEFESTO STC, S.A.
95	EUROPA&C KRAFT VIANA, S.A.
96	ALTRI ABASTECIMENTO DE MADEIRA, S.A.
97	ADIDAS PORTUGAL - ARTIGOS DE DESPORTO, S.A.
98	GENERIS - FARMACÊUTICA, S.A.
99	DELOITTE CONSULTORES, S.A.
100	CAETANO FÓRMULA, S.A.
101	CINCA - COMPANHIA INDUSTRIAL DE CERÂMICA, S.A.
102	ANTERO & CA, S.A.
103	JOÃO DE DEUS & FILHOS, S.A.
104	FÁBRICA DE TABACO MICAELENSE, S.A.
105	BRICOGAL - SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS, S.A.
106	FILINTO MOTA, SUCESSORES, S.A.
107	ASCENDI O&M, S.A.
108	J.C.COIMBRA II - DISTRIBUIÇÃO, S.A.
109	COUTINHO & COUTINHO, LDA
110	ERICSSON - TELECOMUNICAÇÕES, LDA
111	FICO CABLES - FÁBRICA DE ACESSÓRIOS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS, LDA
112	ESPORÃO - VENDAS E MARKETING, S.A.
113	MATRIZAUTO - COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS, S.A.
114	CADIKO - COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA INFORMÁTICA, LDA
115	EUGSTER & FRISMAG - ELECTRODOMÉSTICOS, LDA
116	LOGOPLASTE PORTUGAL, LDA
117	EASY MEDIA - CENTRAL DE MEIOS DE PUBLICIDADE, S.A.
118	BOTELHO & RODRIGUES, LDA
119	BAYER PORTUGAL, LDA
120	GAMOBAR - SOCIEDADE DE REPRESENTAÇÕES, S.A.
121	C. N. E. - CIMENTOS NACIONAIS E ESTRANGEIROS, S.A.
122	EDP - SOLUÇÕES COMERCIAIS, S.A.
123	ERSUC - RESÍDUOS SÓLIDOS DO CENTRO, S.A.
124	ARTIFEL - SOCIEDADE DE ELECTRÓNICA E ELECTROMECHANICA, S.A.
125	LINDE SAÚDE, LDA

126	ALBERTO COUTO ALVES, S.A.
127	CABELAUTO - CABOS PARA AUTOMÓVEIS, S.A.
128	SIEMENS HEALTHCARE, LDA
129	GLOBAL SUGAR TRADING - COMÉRCIO DE AÇUCAR, LDA (ZONA FRANCA DA MADEIRA)
130	APL - ADMINISTRAÇÃO DO PORTO DE LISBOA, S.A.
131	FILASA - FIAÇÃO ARMANDO DA SILVA ANTUNES, S.A.
132	CIN - CORPORAÇÃO INDUSTRIAL DO NORTE, S.A.
133	EUROFIRMS - EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO, LDA
134	BARATA & RAMILO, S.A.
135	C.N.C.B. - COMPANHIA NACIONAL DE COMÉRCIO DE BACALHAU, S.A.
136	EXPOTEL - EXPLORAÇÃO E ADMINISTRAÇÃO HOTELEIRA, LDA
137	FRULACT - INDÚSTRIA AGRO-ALIMENTAR, S.A.
138	EXIDE TECHNOLOGIES, LDA
139	NAVARRA - EXTRUSÃO DE ALUMÍNIO, S.A.
140	ESTAMO - PARTICIPAÇÕES IMOBILIÁRIAS, S.A.
141	BOMCAR - AUTOMÓVEIS, S.A.
142	FARMA APS - PRODUTOS FARMACÊUTICOS, S.A.
143	PORTOCOMERCIAL - SOCIEDADE DE COMERCIALIZAÇÃO, LICENCIAMENTO E SPONSORIZAÇÃO, S.A.
144	ARVAL SERVICE LEASE - ALUGUER E GESTÃO AUTOMÓVEL, S.A.
145	ABB (ASEA BROWN BOVERI), S.A.
146	MARCARIBE INTERNATIONAL - TURISMO, LDA (ZONA FRANCA DA MADEIRA)
147	AMATOSCAR - COMÉRCIO AUTOMÓVEL, S.A.
148	FUSTE - CONSTRUÇÃO IMOBILIÁRIA, S.A.
149	RAR - SOCIEDADE DE CONTROLE (HOLDING), S.A.
150	AUGUSTO DUARTE REIS, S.A.
151	GENERG - SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS, S.A.
152	CATERINGPOR - CATERING DE PORTUGAL, S.A.
153	CRÉDITO AGRÍCOLA SEGUROS - COMPANHIA DE SEGUROS DE RAMOS REAIS, S.A.
154	O.R.S.- CONSTRUÇÕES, S.A.
155	CGITI PORTUGAL, S.A.
156	CABOPOL - POLYMER COMPOUNDS, S.A.
157	AUTO-ESTRADAS DO ATLÂNTICO - CONCESSÕES RODOVIÁRIAS DE PORTUGAL, S.A.
158	ACEMBEX - COMÉRCIO E SERVIÇOS, LDA
159	CENTRAL DEBORLA - COMÉRCIO DE UTILIDADES, S.A.
160	ASTRAZENECA - PRODUTOS FARMACÊUTICOS, LDA
161	CONTINENTAL TEVES PORTUGAL - SISTEMAS DE TRAVAGEM, LDA
162	ABBOTT II PRODUCTS, LDA
163	INTERNACIONAL DE TABACOS, S.A.
164	BAKERY DONUTS PORTUGAL, LDA
165	GROUPAMA SEGUROS DE VIDA, S.A.
166	IT LOG - LOGÍSTICA E GESTÃO DE TECNOLOGIA DE INFORMAÇÃO, S.A.
167	CLISA - CLÍNICA DE SANTO ANTÓNIO, S.A.
168	AMORIM - SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS, S.A.

169	PCDIGA, LDA
170	ELAIA LAGAR - PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE AZEITE, S.A.
171	AMORIM - REVESTIMENTOS, S.A.
172	ACCENTURE - CONSULTORES DE GESTÃO, S.A.
173	APDL - ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DO DOURO, LEIXÕES E VIANA DO CASTELO, S.A.
174	AMCOR FLEXIBLES PORTUGAL, LDA
175	AUTO-SUECO, LDA
176	INDÚSTRIAS DE ALIMENTAÇÃO IDAL, S.A.
177	INSULAC - PRODUTOS LÁCTEOS AÇOREANOS, S.A.
178	CONSTRUSAN - ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO, S.A.
179	CARNES CAMPICARN, S.A.
180	AVILUDO - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTARES, S.A.
181	BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA (PORTUGAL), S.A.
182	GRUPO PESTANA - S.G.P.S., S.A.
183	ARNAUD - LOGIS, SOLUÇÕES LOGÍSTICAS INTEGRADAS, S.A.
184	ALTRI, SGPS, S.A.
185	HEWLETT-PACKARD PORTUGAL, LDA
186	A.R.M.- ÁGUAS E RESÍDUOS DA MADEIRA, S.A.
187	CIMIGEST, SGPS, S.A.
188	CTR - CONSULTORIA, TÉCNICA E REPRESENTAÇÕES, LDA
189	CONCESSIONÁRIA DE ESTRADAS VIAEXPRESSO DA MADEIRA, S.A.
190	ANTÓNIO TEIXEIRA LOPES & FILHOS, LDA
191	GUERIN - RENT-A-CAR (DOIS), LDA
192	ÁGUAS DO OESTE, S.A.
193	CONFORAMA PORTUGAL, S.A.
194	EFACEC AMT - APARELHAGEM DE MÉDIA TENSÃO, S.A.
195	AMORIM CORK COMPOSITES, S.A.
196	J.SOARES CORREIA - ARMAZÉNS DE FERRO, S.A.
197	COHISPO - COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS ALIMENTARES, LDA
198	S.T.R. - SOCIEDADE DE TABACOS DO RIBATEJO, LDA
199	LUBRIMADE - COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES DA MADEIRA, LDA
200	REN PORTGÁS DISTRIBUIÇÃO, S.A.

Anexo 2 – Questionário

A aplicação do *Tableau de Bord/Dashboard* nas Empresas Portuguesas

Este questionário visa servir de base à elaboração de uma dissertação de Mestrado em Contabilidade - Ramo Auditoria do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro, sobre a orientação científica do Professor Jorge Martins.

Garanto a confidencialidade de todas as respostas recolhidas e atendendo ao fato de que não lhe ocupar mais do que cinco minutos, agradeço a sua resposta, pois é muito importante para mim.

Obrigado pelo tempo dispensado.

Paula Silva (paula.amarante@ua.pt)

*Obrigatório

Caracterização da Empresa

1. Sector de Atividade: *

Marcar apenas uma oval.

- ☐ Agricultura e Pescas
- ☐ Comércio
- ☐ Construção e Imobiliário
- ☐ Prestação de Serviços
- ☐ Indústria
- ☐ Indústria e Comércio (Misto)
- ☐ Turismo
- ☐ Outra:

2. Início de Atividade *

Marcar apenas uma oval.

- ☐ Menos de 2 Anos
- ☐ Entre 2 e 5 Anos
- ☐ Entre 6 e 15 Anos
- ☐ Mais de 16 Anos

3. Número Médio de Colaboradores em 2017 *

Marcar apenas uma oval.

- ☐ Até 10 Colaboradores
- ☐ De 11 a 50 Colaboradores
- ☐ De 51 a 250 Colaboradores
- ☐ Mais de 250 Colaboradores

4. Volume Anual de Negócios em 2017 *

Marcar apenas uma oval.

- ☐ Até 700.000 €
- ☐ De 700.000 € até 8.000.000 €
- ☐ De 8.000.000 € até 40.000.000 €
- ☐ Mais de 40.000.000 €

Perfil do Inquirido

5. Cargo/Função *

Marcar apenas uma oval.

- ☐ Gerente / administrador
- ☐ Responsável Financeiro (CFO)
- ☐ Responsável Administrativo
- ☐ Controller (Controlador de Gestão)
- ☐ Contabilista (certificado ou não)
- ☐ Outro...

6. Idade *

Marcar apenas uma oval.

- ☐ Até 30 Anos
- ☐ Entre 31 e 45 Anos
- ☐ Entre 46 e 64 Anos
- ☐ Mais de 65 Anos

7. Habilitações Literárias *

Marcar apenas uma oval.

- ☐ 9º Ano do Ensino básico ou inferior

- ☐ Ensino Secundário (12º Ano)
- ☐ Licenciatura
- ☐ Pós Graduação
- ☐ Mestrado
- ☐ Doutoramento

8. Área de Formação *

Marcar apenas uma oval.

- ☐ Gestão e área relacionada
- ☐ Área relacionada com a atividade da empresa
- ☐ Nenhuma área de formação
- ☐ Área não relacionada com a atividade da empresa

Informação Contabilística

9. Qual a importância dada à Contabilidade de Gestão na empresa inquirida? *

Marcar apenas uma oval.

- ☐ Muito importante
- ☐ Importante
- ☐ Pouco importante
- ☐ Não é importante

10. Existe um Controlador de Gestão (Controller) na empresa? *

Marcar apenas uma oval.

- ☐ Sim
- ☐ Não

11. Se respondeu "Não" à pergunta 10, pensa no futuro na existência de um Controlador de Gestão (Controller)?

Marcar apenas uma oval.

- ☐ Sim
- ☐ Talvez
- ☐ Não
- ☐ Nunca pensei sobre essa questão

12. Além da contabilidade legalmente imposta (SNC), a empresa possui sistemas ou ferramentas adicionais de apoio à gestão? *

Marcar apenas uma oval.

- ☐ Sim
- ☐ Não

13. Se respondeu sim à questão 12, indique qual?

Marcar apenas uma oval.

- ☐ Contabilidade de custos (apuramento de custos industriais / serviços)
- ☐ Contabilidade de Gestão
- ☐ Outro

14. Se respondeu “Contabilidade de Gestão” à questão 13, indique as várias opções se utiliza:

Marcar tudo o que for aplicável.

- ☐ Método dos Centros de Custo (Método das secções homogéneas - MSH)
- ☐ ABC – Activity Based Cost / Custeio Baseado nas Actividades
- ☐ TDBABC - Time-Driven Activity-Based Costing
- ☐ ABM - Activity Based Management
- ☐ Gestão Orçamental (Master budget)
- ☐ Orçamento base zero
- ☐ CPA (Customer Profitability Analysis)
- ☐ Balanced scorecard
- ☐ Target cost (custo alvo)
- ☐ Outro

15. Consegue extrair com facilidade os dados que necessita, do software que utiliza para fornecer aos técnicos de contabilidade de gestão? *

Marcar apenas uma oval.

- ☐ Sim, com facilidade
- ☐ Sim, com dificuldade
- ☐ Não
- ☐ Necessito trabalhar bastante os dados para obter os resultados solicitados (por ex: excel, acces, etc)

16. Conhece o Tableau de Bord / Dashboard? *

Marcar apenas uma oval.

☐ Sim

☐ Não

17. 17. Trabalha na empresa com o Tableau de Bord / Dashboard? *

Marcar apenas uma oval.

☐ Sim

☐ Não

18. Se respondeu "não" à questão 17, pensa vir a implementar esta ferramenta?

Marcar apenas uma oval.

☐ Sim

☐ Talvez

☐ Não

☐ Está em Análise

19. Se respondeu "sim" à questão 17, considera o Tableau de Bord/Dashboard uma ferramenta útil na empresa, para análise de dados?

Marcar apenas uma oval.

☐ Sim, Muito útil

☐ Útil

☐ Pouco útil

☐ Nada útil

20. Se tivesse que classificar o Tableau de Bord /Dashboard de 0 a 10, que nota daria? *

Marcar apenas uma oval.

☐ 0

☐ 1

☐ 2

☐ 3

☐ 4

☐ 5

☐ 6

☐ 7

☐ 8

☐ 9

☐ 10

21. Tendo implementado o Tableau de Board /Dashboard em que áreas o utiliza?

Marcar tudo o que for aplicável.

- ☐ Comercial / Vendas
- ☐ Compras / Aprovisionamento
- ☐ Recursos Humanos
- ☐ Tesouraria / Financeiro
- ☐ Inventários
- ☐ Produção / Fabricação
- ☐ Outro

22. Se tem implementado um sistema de Tableau de Bord/Dashboard, qual a área onde sentiu mais dificuldade na sua implementação?

Marcar tudo o que for aplicável.

- ☐ Comercial / Vendas
- ☐ Compras / Aprovisionamento
- ☐ Recursos Humanos
- ☐ Tesouraria / Financeiro
- ☐ Inventários
- ☐ Produção / Fabricação
- ☐ Outro

23. Na Análise dos dados que extrai, consegue facilmente efetuar perguntas aos dados para verificar a causa de um problema?

Marcar apenas uma oval.

- ☐ Sim
- ☐ sim, com alguma dificuldade
- ☐ Sim, mas demoro muito tempo
- ☐ Não

24. Considera que tem conhecimentos avançados para manusear o tratamento do Tableau de Bord/Dashboard? *

Marcar apenas uma oval.

- ☐ Sim
- ☐ Não

25. Considera que o investimento efectuado no Tableau de Bord/Dashboard, trouxe ou irá trazer benefícios para a empresa? *

Marcar apenas uma oval.

- ☐ Sim
- ☐ Pouco
- ☐ Não sei
- ☐ Não

26. Considera que o Tableau de Bord/Dashboard é uma ferramenta cara? *

Marcar apenas uma oval.

- ☐ Nem por isso
- ☐ Sim
- ☐ Não

27. Se decidisse optar por outra ferramenta de análise que não o Tableau de Bord/Dashboard, optaria pelo Balanced Scorecard? *

Marcar apenas uma oval.

- ☐ Sim
- ☐ Talvez
- ☐ Nunca pensei sobre isso
- ☐ Não